Suport de curs – învățământ la distanță
Marketing , Anul I, Semestrul II

ISBN 978-9731955-04-9
2009-2010

UVT	**BAZELE CONTABILITĂȚII**

SEMNIFICAȚIA PICTOGRAMELOR

 **= INFORMAȚII DE REFERINȚĂ/CUVINTE CHEIE**

 **= TEST DE AUTOEVALUARE**

 **= BIBLIOGRAFIE**

 **= TIMPUL NECESAR PENTRU STUDIUL UNEI UNITĂȚI DE ÎNVĂȚARE**

 **= INFORMAȚII SUPLIMENTARE PUTEȚI GĂSI PE PLARFORMA ID**

CUPRINS - Studiu individual (S.I.)

Modul I. Obiectul şi metoda contabilităţii; modele de bază privind poziţia financiară şi performanţele întreprinderii / pag. 6

Obiective / pag. 6

UI 1.Obiectul contabilităţii / pag. 7

1.1. Concepţia juridică asupra obiectului contabilităţii / pag. 8

1.2. Concepţia economică asupra obiectului contabilităţii / pag. 11

1.3. Concepţia financiară asupra obiectului contabilităţii / pag. 12

UI 2. Metoda contabilităţii / pag. 15

2.1. Noţiunea şi conţinutul metodei contabilităţii / pag. 15

2.2. Procedeele metodei contabilităţii / pag. 16

2.3. Principiile contabile generale / pag. 19

UI 3. Bilanţul şi contul de profit şi pierdere / pag. 21

3.1. Definirea şi forme de prezentare a bilanţului / pag. 21

3.2.Principalele elemente patrimoniale ce fac obiectul contabilităţii; prezentate prin bilanţ / pag. 24

3.3. Contul de profit şi pierdere; veniturile, cheltuielile şi rezultatul exerciţiului / pag. 35

Bibliografie / pag. 41

Modul II. Documentele contabile şi evaluarea patrimoniului în contabilitate / pag. 42

Obiective / pag. 42

UI 4. Documentele şi registrele contabile / pag. 43

4.1. Definirea, conţinutul şi funcţiile documentelor contabile / pag. 43

4.2. Circuitul documentelor contabile / pag. 45

4.3. Clasificarea documentelor contabile / pag. 48

4.4. Registrele de contabilitate / pag. 51

UI 5. Forme şi metode de evaluare / pag. 54

5.1. Noţiunea şi principiile evaluării patrimoniului / pag. 54

5.2. Sistemul de preţuri şi tarife, bază a evaluării patrimoniului / pag. 55

5.3. Forme şi metode de evaluare a elementelor patrimoniale / pag. 58

Bibliografie / pag. 62

Modul III. Contul şi dubla înregistrare / pag. 63

Obiective / pag. 63

UI 6. Definiţia, forma şi structura contului / pag. 64

6.1. Noțiunea, necesitatea şi conținutul economic al contului / pag. 64

6.2. Forma şi structura contului / pag. 65

UI 7. Reguli de funcționare a conturilor. Dubla înregistrare şi corespondența conturilor / pag. 70

7.1. Reguli de funcționare a contului / pag. 70

7.2. Dubla înregistrare şi corespondența conturilor / pag. 72

UI 8. Analiza contabilă a operațiilor economice. Formula contabilă / pag. 74

8.1. Analiza contabilă a operațiilor economice / pag. 74

8.2. Formula contabilă / pag. 75

Bibliografie / pag. 79

Modul IV. Modificări ale patrimoniului determinate de înregistrarea contabilă a operațiilor economice / pag. 80

Obiective / pag. 80

UI 9. Tipuri de modificări produse de operațiile economice asupra elementelor patrimoniale / pag. 81

UI 10. Înregistrarea contabilă a principalelor operații economice. Exemplificări / pag. 88

10.1. Exemplificarea înregistrării contabile a operațiilor de capitaluri / pag. 88

10.2. Exemplificarea înregistrării contabile a operațiilor cu active pe termen lung / pag. 90

10.3. Exemplificarea înregistrării contabile a operațiilor cu stocuri / pag. 92

10.4. Exemplificarea înregistrării contabile a operațiilor cu terții şi de trezorerie / pag. 94

10.5. Exemplificarea înregistrării contabile a operațiilor privind cheltuielile, veniturile şi rezultatele / pag. 97

Bibliografie / pag. 105

Modul V. Balanța de verificare / pag. 106

Obiective / pag. 106

UI 11. Definiția, caracteristicile şi clasificarea balanțelor de verificare / pag. 107

11.1. Noțiunea şi conținutul balanței de verificare / pag. 107

11.2. Clasificarea balanțelor de verificare / pag. 107

UI 12. Întocmirea balanței de verificare. Exemplificare / pag. 111

12.1. Reguli de întocmire a balanței de verificare / pag. 111

12.2. Exemplificarea modului de întocmire a balanței de verificare / pag. 112

12.3. Identificarea erorilor de înregistrare cu ajutorul balanței de verificare / pag. 117

Bibliografie / pag. 119

MODUL I
Obiectul şi metoda contabilității; modele de bază privind poziția financiară şi performanțele întreprinderii

1. **Cuprins**
2. **Obiectiv general**
3. **Obiective operaționale**
4. **Dezvoltarea temei**
5. **Bibliografie selectivă**

Cuprins

- **UI 1. Obiectul contabilității**


= 2,5 ore

- **UI 2. Metoda contabilității**


= 2 ore

- **UI 3. Bilanțul contabil şi contul de profit şi pierdere**


= 3 ore

- **Obiectiv general:** **Dobândirea de cunoştințe privind patrimoniul.**

- **Obiective operaționale:** **Însuşirea noțiunilor şi structurilor de activ respectiv pasiv, precum şi înțelegerea modului în care acestea reflectă poziția financiară şi performanțele întreprinderii prin intermediul bilanțului contabil şi al contului de profit şi pierdere**

UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 1
OBIECTUL CONTABILITĂȚII

☞ **Definiția patrimoniului**

Obiectivul declarat al contabilității, ca teorie științifică şi tehnică de înregistrare, este reflectarea clară, fiabilă şi completă a situației **patrimoniului**, a rezultatelor obținute din utilizarea acestuia şi a performanțelor financiare a unității patrimoniale.

În calitatea ei de disciplină științifică independentă, contabilitatea are un obiect propriu de cercetare prin care se deosebeşte de celelalte științe.

De-a lungul timpului, au apărut şi s-au dezvoltat multe teorii şi concepții cu privire la definirea obiectului contabilității.

O primă definiție dată contabilității a fost formulată de Luca Paciolo, în lucrarea sa „Summa de arithmetica, geometria, proportioni e proportionalita", apărută la Veneția în anul 1494, în care consideră că obiectul contabilității, "*cuprinde tot ce aparține negustorului, averea, mobilă şi imobilă, precum şi afacerile mari şi mici în ordinea în care au avut loc*".

Pornind de la definiția dată de Luca Paciolo, de-a lungul secolelor au fost adoptate diverse concepte în vederea fundamentării şi definirii obiectului contabilității. Mai des întâlnite sunt cele de *patrimoniu, avere, resurse economice şi capital*.

Dintre categoriile economice enumerat mai sus, predominantă în definirea conținutului obiectului contabilității este cea de patrimoniu.

Evoluția ulterioară a contabilității a fost însoțită de multiplicarea **concepțiilor referitoare la obiectul contabilității**, respectiv **patrimoniu**l, fără să se ajungă la un consens. După unii autori, contabilitatea este considerată o teorie științifică, ce are ca obiect de studiu mişcarea circulară a bunurilor economice, a veniturilor, şi a cheltuielilor etc. Alți autori consideră contabilitatea ca o tehnică de culegere, prelucrare, stocare, transmitere şi analiză a informațiilor privind situația patrimoniului şi a rezultatelor obținute.

În ultima vreme se conturează în literatura de specialitate trei concepții privind obiectul contabilității: concepția juridică, concepția economică şi concepția financiară.

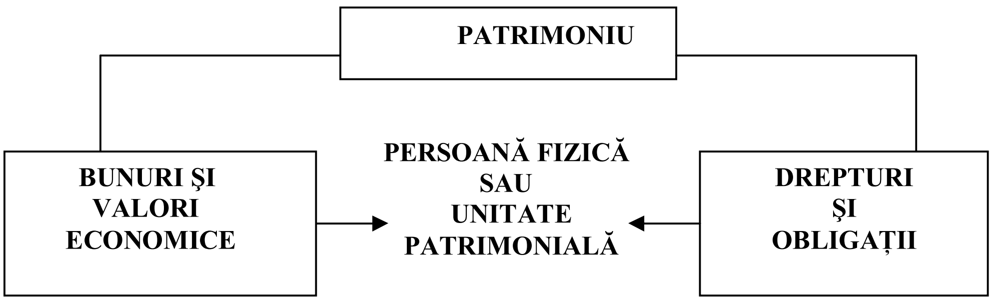
1.1. Concepția juridică asupra obiectului contabilității

Dominată de şcoala germană de contabilitate, prin Fr. Hügli, I.C. Kocibig şi R. Reisch, concepția juridică privind obiectul contabilității, a fost preluată în România de profesorii G. Trancu – Iaşi, S. Iacobescu şi A. Sorescu. Conform acestei concepții, obiectul de studiu al contabilității este *patrimoniul* unei persoane fizice sau juridice, privit din punct de vedere juridic, respectiv a drepturilor şi obligațiilor pecuniare în corelație cu obiectele corespunzătoare. Autonomia subiecților participanți la circuitul economic impune separarea patrimoniului, a averii şi a rezultatelor de gestiune.

☞ **Concepția juridică privind patrimoniul**

În consecință, *patrimoniul este format din totalitatea drepturilor şi obligațiilor cu valoare economică, aparținând unei persoane fizice sau juridice, inclusiv bunurile la care acestea se referă* (fig. 1.1).

Fig. 1.1 Structura de ansamblu a patrimoniului



Expresia "valoare economică" semnifică, în acest caz, însuşirea drepturilor şi obligațiilor de a fi evaluate în etalon monetar, bănesc.

Pentru *existența patrimoniului* este obligatorie prezența a două elemente interdependente:

☞ **Condiția existenței patrimoniului**

-*subiectul patrimoniului*, respectiv persoana fizică sau juridică care posedă şi gestionează bunurile, îşi asumă drepturile şi obligațiile asupra acestor bunuri. În această calitate, subiectul de patrimoniu poate exercita acte de dispoziție şi administrare asupra patrimoniului;

-*obiectul patrimoniului*, respectiv bunurile care compun patrimoniul, reprezentând materializarea drepturilor şi obligațiilor.

Rezultă că patrimoniul unei entități economico-sociale sintetizează două elemente principale:

-elemente patrimoniale sub forma bunurilor, a mijloacelor materiale şi băneşti, exprimate valoric şi uneori cantitativ;

-elemente patrimoniale sub forma raporturilor sau relațiilor juridice de natură pecuniară, generate de desfăşurarea activității, concretizate sub forma

drepturilor şi obligaţiilor patrimoniale.

☞
Bunuri economice

Bunurile şi valorile economice, ca primă componentă a patrimoniului în calitatea lor de obiecte de drepturi şi obligaţii, formează averea, adică substanţa materială a patrimoniului cu conţinut concret, material, determinate fizic şi economic.

Abordarea contabilă a noţiunii de bunuri are loc pe principiul dublei reprezentări, situaţie în care vom descoperii cele două laturi inseparabile:

-aspectul economic: bunurile ca atare, averea sau mijloacele consemnate în activul bilanţier;

-aspectul juridic: provenienţa bunurilor, abstractizarea juridică a drepturilor şi obligaţiilor referitoare la aceste bunuri, consemnate în pasivul bilanţier.

Din punct de vedere economic bunurile economice sunt caracterizate de cele două componente ale acestora: utilitatea şi valoarea.

Utilitatea unui bun economic este dată de capacitatea acestuia de a satisface o anumită nevoie, prin folosirea în procesul de producţie sau consum. În funcţie de utilitatea unui bun economic, se stabileşte valoarea acestuia.

Valoarea unui bun economic, reprezintă expresia bănească a mărimii lui. În sens economic, valoarea unui bun este măsura de evaluare a acestuia, exprimată sun formă de valoare de întrebuinţare (folosinţă) sau valoare de schimb (posibilitatea de achiziţionare de pe piaţă a bunului în funcţie de preţul generat de variaţia cererii şi ofertei).

Drepturile şi obligaţiile, cu valoare economică evaluată în bani reprezintă a doua componentă a patrimoniului. Această latura exprimă de fapt, raporturile de proprietate generate de procurarea şi gestionarea bunurilor economice.

☞
Drepturi şi obligaţii

Raporturile de proprietate iau forma de drepturi în situaţiile în care titularul de patrimoniu, îşi procură o parte din bunuri din resurse proprii.

Raporturile de proprietate iau forma de obligaţii în situaţia în care titularul de patrimoniu îşi procură o parte din bunuri din resurse ce aparţin altor persoane fizice sau juridice.

Privit prin prisma acestei concepţii ecuaţia de bază a patrimoniului este:

BUNURI ECONOMICE = DREPTURI + OBLIGAŢII

Această abordare a patrimoniului mai este cunoscută şi sub denumirea de dubla reprezentare a patrimoniului.

☞

Aplicație

Aplicație

Se cunosc următoarele informații cu privire la o entitate patrimonială:

-bani 500 lei;

-mărfuri 1.000 lei;

-utilaje 10.000 lei

Ştiind că:

-banii şi utilajele au fost aduse ca aport de către proprietar;

-mărfurile au fost cumpărate de la un terț, pe credit,

Să se scrie ecuația dublei reprezentări a patrimoniului conform concepției juridice.

Rezolvare:

BUNURI ECONOMICE	=	*DREPTURI + OBLIGAȚII*
Utilaje 10.000		*Drepturi 10. 500*
Bani 500		*Obligații 1.000*
Mărfuri 1.000		
Total 11.500	=	*Total 11.500*



Tema de autoevaluare nr. 1

Se cunosc următoarele informații cu privire la o entitate patrimonială:

-bani 1.000 lei;

-mijloace de transport 5.000 lei;

-mărfuri 500 lei.

Ştiind că:

-banii au fost depuşi ca aport la capital de către proprietar;

-mijloacele de transport şi mărfurile au fost cumpărate de la un terț, pe credit comercial,

Să se scrie ecuația dublei reprezentări a patrimoniului conform concepției juridice.

Rezolvare (vezi pagina nr. 14)

1.2. Concepția economică asupra obiectului contabilității

☞

Concepția economică privind patrimoniul

Conform acestei concepții, obiectul contabilității este definit ca circuit al capitalului în funcție de destinația lui, respectiv capital fix şi capital circulant şi al modului de dobândire, în speță, capital propriu şi capital străin.

Capitalul fix sau activele imobilizate este constituit din bunuri economice investite care participă la mai multe cicluri de exploatare şi care se înlocuiesc după un număr de ani de utilizare. Consumul activelor imobilizate se face treptat pe calea amortizării.

Capitalul circulant sau activele circulante este constituit din bunurile economice ce se consumă sau îşi schimbă forma de existență pe parcursul unui singur ciclu de exploatare.

După modul în care bunurile economice se dobândesc, se procură, se apropie sau se finanțează capitalul se prezintă sub forma de capital propriu si capital străin.

Capitalul propriu, reprezintă partea din capital dobândit de unitatea patrimoniala prin efortul propriu, respectiv prin capitalizare si subvenții primite.

Capitalul străin, reprezintă partea din capital dobândit de unitatea patrimoniala cu capital împrumutat si atras, respectiv cu împrumuturi si credite pe termen scurt si lung sau alte resurse atrase (creditări, personal, etc).

Aşa cum am arătat mai sus, concepția economică, substituie noțiunii de patrimoniu, capitalul, pe care îl prezintă în funcție destinație şi de modul de dobândire. În acest caz ecuația va fi:

CAPITAL FIX + CAPITAL CIRCULANT = CAPITAL PROPRIU + CAPITAL STRĂIN

1.3. Concepția financiară asupra obiectului contabilității

Concepția financiară privind patrimoniul

Conform concepției financiare, se consideră că obiectul contabilității îl constituie elaborarea şi aplicarea procedeelor de evidență, calcul, analiză şi control în expresie valorica a existentei, stării şi mişcării resurselor economice.

În contabilitate, resursele economice sunt abordate din punct de vedere al modului de utilizare, precum şi al provenienței sau originii acestora.

După modul de utilizare distingem:

-resurse cu utilizare durabila sau permanenta, de natura activelor imobilizate;

-resurse cu utilizare ciclică, ce se consumă in timpul unui ciclu de exploatare, de natura activelor circulante.

Ecuația este:

BUNURI ECONOMICE = **RESURSE CU UTILIZARE DURABILĂ** + **RESURSE CU UTILIZARE CICLICĂ**

După proveniența sau originea resurselor distingem :

-resurse permanente sau durabile;

-resurse temporare sau ciclice.

Ecuația este:

BUNURI ECONOMICE = **RESURSE PERMANENTE SAU DURABILĂ** + **RESURSE TEMPORARE SAU CICLICE**

Dubla reprezentare a patrimoniului face posibilă menținerea acestui echilibru. Abordare dualistă a patrimoniului determină în plan contabil următoarele concepte:

-pentru *bunuri economice*, corespund noțiunile:

-obiecte de drepturi şi obligații;

-avere totală (brută);

-activ patrimonial.

-pentru *drepturile şi obligațiile* cu valoare economică corespund noțiunile:

-drepturi şi obligații;

-capital propriu şi capital străin;

-pasiv patrimonial.

Ecuația cea mai reprezentativă a patrimoniului este:

ACTIV = **PASIV**

☞ **Aplicație**

Aplicație continuare:

Revenind la exemplul de mai sus ecuația economică este:

CAPITAL FIX	+	*CAPITAL CIRCULANT*	=	*CAPITAL PROPRIU*	+
Utilaje 10.000		*Bani 500*		*Capital social 10.500*	
		Mărfuri 1.000			

Pe acelaşi exemplu vom scrie ecuația financiară de echilibru al patrimoniului:

BUNURI ECONOMICE	*RESURSEPERMANENTE*	*RESURSE TEMPORARE*
Utilaje 10.000	*Capital social 10.500*	*Credit comercial 1.000*
Bani 500		
Mărfuri 1.000		

Din punct de vedere contabil dubla reprezentare a patrimoniul conduce la următoarea ecuație de echilibru

ACTIV	=	*PASIV*
Utilaje 10.000		*Capital social 10.500*
Bani 500		*Credit comercial (furnizori) 1.000*
Mărfuri 1.000		
Total activ 11.500		*Total pasiv 11.500*

Aşadar, *patrimoniul constituie obiect al reflectării contabile şi al unui echilibru valoric permanent, indiferent de concepția sub care a fost abordat.*



Tema de autoevaluare nr. 2

Pe baza conținutului problemei Tema de autoevaluare nr. 1 să se scrie ecuațiile de echilibru economică, financiară şi contabilă.

Ecuația economică (vezi pagina nr. 14)

Ecuația financiară (vezi pagina nr 14.)

Ecuația contabilă (vezi pagina nr. 14)

Rezolvare Tema de autoevaluare nr. 1

BUNURI ECONOMICE		=	DREPTURI + OBLIGAȚII	
Bani	1.000		Drepturi (capital social)	1.000
Mărfuri	500		Obligații(credit comercial)	5.500
Mijloace de transport	5.000			
Total	6.500		Total	6.500

Rezolvare Tema de autoevaluare nr. 2

Ecuația economică:

CAPITAL FIX	+	CAPITAL CIRCULANT	=	CAPITAL PROPRIU	+	CAPITAL STRĂIN
Mijloace de transport 5.000		Bani 1.000 Mărfuri 500		Capital social 1.000		Capital străin 5.500

Ecuația financiară:

BUNURI ECONOMICE		=	RESURSE PERMANENTE	+	RESURSE TEMPORARE
Mijloace de transport	5.000		Capital social 1.000		Credit comercial 5.500
Bani	1.000				
Mărfuri	500				

Ecuația contabilă:

ACTIV		=	PASIV	
Mijloace de transport	5.000		Capital social	1.000
Bani	1.000		Credit comercial (furnizori)	5.500
Mărfuri	500			
Total activ	6.500		Total pasiv	6.500

UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 2
METODA CONTABILITĂȚII

Având obiect propriu de cercetare, contabilitatea şi-a creat şi o metodă proprie prin care îşi realizează obiectul ei de studiu.

2.1. Noțiunea şi conținutul metodei contabilității

☞ **Principiile metodei contabilității.**

Metoda contabilității cuprinde un ansamblu de principii, procedee şi instrumente cu ajutorul cărora se realizează procesul de cunoaştere contabilă a patrimoniului.

Contabilitatea ca disciplină ştiințifică are o singură metodă de cercetare, prin care îşi propune să-şi atingă obiectivul său fundamental, respectiv de furnizare de informații, care să ofere o imagine cât mai fidelă asupra patrimoniului, asupra evoluției şi performanțelor situației financiare şi a rezultatelor, în scopul utilizării acestora pentru luarea unor decizii economice.

Principiul patrimoniului închis

Potrivit acestui principiu, contabilitatea este organizată şi condusă la nivelul fiecărui titular de patrimoniu, respectiv unitatea patrimonială. Aceasta înseamnă că operațiile economice sunt analizate şi reflectate în contabilitate numai din punctul de vedere al unui ***titular*** care gestionează patrimoniul respectiv.

Principiul dublei reprezentări

Potrivit dublei reprezentări, relațiile patrimoniale privind modificările în masa şi structura acestuia presupune reflectarea elementelor patrimoniale sub două aspecte:

-sub aspectul substanței materiale a patrimoniului, respectiv al destinației şi componenței bunurilor economice, denumite mijloace economice;

-sub aspectul modului de dobândire, respectiv al drepturilor şi obligațiilor ca expresie a raporturilor de proprietate, denumite surse.

Principiul dublei înregistrări

Elementele patrimoniale se află în continuare mişcare şi transformare, parcurgând fazele circuitului economic. Intrările şi ieşirile de mijloace economice sau de surse produc transformări ale unor mijloace în altele sau a unor surse în altele.

Principiul dublei înregistrări are în vedere că orice transformare a elementelor patrimoniale se face numai sub raport valoric de echivalență între intrări şi ieşiri, respectiv între mijloace economice şi resurse.

☞

Procedeele metodei contabilității.

2.2. Procedeele metodei contabilității

Principiile teoretice privind metoda contabilității se concretizează în practica contabilă printr-o suită de procedee de lucru corelate între ele ca un tot unitar.

Procedeele utilizate de contabilitate pentru realizarea obiectului său de cercetare pot fi grupate astfel: procedee universale, procedee specifice şi procedee comune şi altor discipline economice.

☞

Universale

Procedee universale

Între procedeele universale comune tuturor ştiințelor, metoda contabilității utilizează: observația, raționamentul, comparația, clasificarea, analiza, sinteza, etc.

Observația reprezintă faza inițială a cercetării obiectului de studiu al oricărei ştiințe. Contabilitatea foloseşte acest procedeu pentru cunoaşterea fenomenelor şi proceselor economice ce se pot exprima valoric şi reflectate cifric, după consemnarea în documente, cu ajutorul procedeelor specifice de lucru, respectând principiile şi convențiile stabilite.

Raționamentul este utilizat de metoda contabilității pentru a ajunge la anumite concluzii ce permit stabilirea cu exactitate a modului de reflectare a fenomenelor şi proceselor economice ce fac obiectul său de studiu, pe baza judecății logice.

Comparația se utilizează de metoda contabilității prin alăturarea a două sau mai multe fenomene sau procese economice exprimate valoric, pentru a stabili asemănările şi deosebirile dintre ele în vederea adoptării deciziilor corespunzătoare.

Clasificarea este utilizată de metoda contabilității în cadrul proceselor specifice şi comune pentru studierea rațională şi sub diferite aspecte a patrimoniului, respectiv a mijloacelor economice, a surselor de finanțare şi a rezultatelor obținute.

Analiza este folosită de metoda contabilității la înregistrarea corectă a operațiilor economice, analiza bilanțului, analiza contului de rezultate pentru cunoaşterea veniturilor, cheltuielilor şi a rezultatelor.

Sinteza este folosită frecvent de metoda contabilității în operațiile de grupare şi centralizare a datelor şi a generalizării concluziilor ce se desprind din analiza lor.

☞ **Specifice**

Procedee specifice

Procedeele specifice metodei contabilității utilizate pentru cercetarea şi studierea obiectului său de studiu sunt următoarele: bilanțul, contul şi balanța de verificare.

Bilanțul este cel mai reprezentativ procedeu al metodei contabilității, care asigură înfăptuirea principiului dublei reprezentări a patrimoniului, pe de o parte sub aspectul destinației economice şi pe de altă parte sub aspectul surselor de procurare.

Cu ajutorul bilanțului, metoda contabilității asigură sintetizarea şi generalizarea datelor, pornind de la nivelul unităților patrimoniale şi până la nivelul economiei naționale.

Bilanțul prezintă starea patrimoniului la un moment dat, furnizând informații generale, sintetice, privind rezultatele utilizării şi valorificării acestui patrimoniu în perioada dată. Bilanțul este completat cu notele explicative la bilanț şi contul de rezultate care explică şi detaliază anumite date cuprinse în bilanț.

Contul se deschide în contabilitatea curentă pentru fiecare element patrimonial, în care se înregistrează existentul, creşterile şi micşorările acestora. Prin intermediul conturilor se asigură dubla înregistrare a elementelor patrimoniale, în condițiile menținerii egalității bilanțiere.

Deşi, conturile se deosebesc după conținutul economic, între ele există legături reciproce determinate de unitatea obiectului de cercetare şi studiu al contabilității. Totalitatea conturilor utilizate de contabilitate în scopul realizării obiectului său constituie sistemul conturilor.

Balanța de verificare asigură legătura dintre cont, care furnizează relații de detaliu asupra elementelor patrimoniale şi bilanț, de unde rezultă informații generalizatoare privind activitatea unității patrimoniale.

Balanța de verificare asigură respectarea în contabilitate a principiului dublei înregistrări a elementelor patrimoniale, garantând exactitatea înregistrărilor efectuate în conturile unității patrimoniale.

Cu ajutorul balanței de verificare se centralizează datele existente în conturi în vederea obținerii de informații de ansamblu pentru întreaga perioadă de gestiune.

☞ **Comune**

Procedee comune

Procedeele metodei contabilității, comune şi altor discipline economice, sunt următoarele: documentele, evaluarea, calculația şi inventarierea.

Documentele au o importanță deosebită pentru verificarea realității şi legalității operațiilor economice, controlul gestionar al mijloacelor economice şi băneşti, creşterea responsabilității în gestionarea patrimoniului etc.

Legea contabilității a statuat obligativitatea consemnării în documente a tuturor operațiunilor care au loc într-o unitate patrimonială, iar în contabilitate nu se pot înregistra decât acele operații care au fost în prealabil reflectate în documente.

Evaluarea ca procedeu al metodei contabilității constă în cuantificarea, iar pe această bază măsurarea în expresie bănească a mărimii elementelor patrimoniale. Prin evaluare se aduc la acelaşi numitor toate elementele patrimoniale, ceea ce permite gruparea, sintetizarea şi compararea lor.

Calculația presupune utilizarea unor algoritmi de calcul, ce stau la baza celorlalte procedee ale metodei contabilității, determinând astfel pe unii autori să o considere ca o ramură a matematicii.

Calculele se efectuează începând cu întocmirea documentelor de evidență primară şi până la încheierea bilanțului contabil ca document final.

Inventarierea este procedeul prin care se constată faptic şi direct mărimea elementelor unității patrimoniale şi se compară cu cea înregistrată în contabilitate.

Pe baza constatărilor la care s-a ajuns în urma inventarierii se fac rectificările necesare în conturi, stabilindu-se astfel, concordanța dintre datele din conturi şi cele constatate faptic.



Enumerați trei procedee din fiecare categorie ? (vezi pag. 16-18)

☞

Procedeele metodei contabilității.

2.3. Principiile contabile generale

Principiile contabile sunt reguli generale sau convenții care ajută producătorii de informații financiar contabile în măsurarea, clasificarea şi prezentarea acestora. Ele constituie, totodată enunțuri conceptuale, care pot fi puse în aplicare în mai multe moduri ce dau naştere la mai multe norme contabile.

Principiile generale care stau la baza organizării contabilității sunt:

1. *Principiul continuității activității* care presupune că entitatea îşi continuă în mod normal funcționarea, fără a intra în stare de lichidare sau reducere semnificativă a activității. Se prezumă că entitatea îşi desfăşoară activitatea pe baza acestui principiu.

2. *Principiul permanenței metodelor* potrivit căruia metodele de evaluare trebuie aplicate în mod consecvent de la un exercițiu financiar la altul.

3. *Principiul prudenței* care cere ca evaluarea să fie făcută pe o bază prudentă şi presupune că:

a) poate fi inclus numai profitul realizat la data bilanțului;

b) trebuie să se țină cont de toate datoriile apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu financiar precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului şi data întocmirii acestuia;

c) trebuie să se țină cont de toate datoriile previzibile şi pierderile potențiale apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu financiar precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între datat bilanțului şi data întocmirii acestuia;

d) trebuie să se țină cont de toate deprecierile, indiferent dacă rezultatul exercițiului financiar este pierdere sau profit.

4. *Principiul independenței exercițiului* potrivit căruia trebuie să se țină cont de veniturile şi cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri şi cheltuieli.

5. *Principiul evaluării separate a elementelor de activ şi de datorii.* Conform acestui principiu, componentele elementelor de activ sau de datorii trebuie evaluate separat.

6. *Principiul intangibilității*: bilanțul de deschidere pentru fiecare exercițiu financiar trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere al exercițiului financiar precedent.

7. *Principiul necompensării*. Orice compensare între elementele de activ şi de datorii sau între elementele de venituri şi cheltuieli este interzisă. Eventualele

compensări între creanțe şi datorii ele entității față de acelaşi agent economic pot fi efectuate, cu respectarea prevederilor legale, numai după înregistrarea în contabilitate a veniturilor şi cheltuielilor la valoare integrală.

8. *Principiul prevalenței economicului asupra juridicului* conform căruia prezentarea valorilor elementelor din bilanț şi contul de profit şi pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau operațiunii raportate, şi nu numai de forma juridică a acestora. Acest principiu se aplică în cazul întocmirii situațiilor financiare detaliate şi a celor consolidate (nu are aplicabilitate pentru entitățile care întocmesc, potrivit reglementărilor în vigoare, situații financiare simplificate).

9. *Principiul pragului de semnificație* potrivit căruia orice element care are o valoare semnificativă trebuie prezentat distinct în cadrul situațiilor financiare. Elementele cu valorii nesemnificative care au aceeaşi natură sau cu funcții similare trebuie însumate nefiind necesară prezentarea lor separată.

UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 3
BILANȚUL ŞI CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE

3.1. Definirea şi forme de prezentare a bilanțului

Noțiunea de bilanț este foarte veche. Nu se cunoaşte precis când şi cine a creat acest instrument contabil. Termenul de *bilanț* vine de la cuvântul italienesc „*bilancia*” care are la bază latineştele „*bi*” şi „*lanx*” adică cu „două talere”, simbolizând astfel o balanță cu două talere.

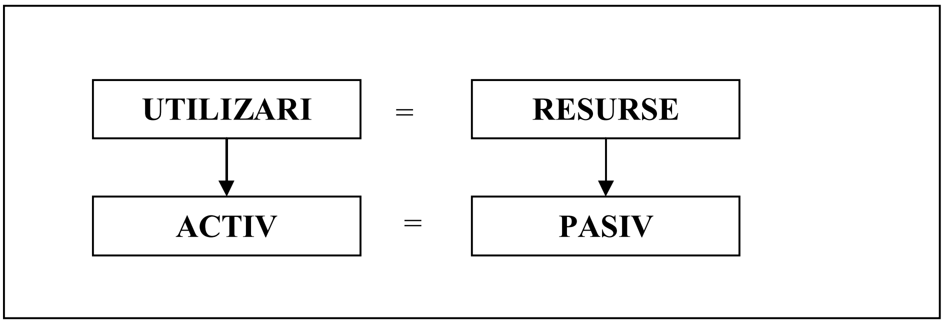
Între calitățile şi funcțiile proprii bilanțului sunt reținute cele mai importante: procedeu folosit în explicarea şi definirea dublei reprezentări a patrimoniului; model al situației patrimoniale.

☞ **Definiție bilanț**

Pornind de la prima sa calitate, bilanțul poate fi definit ca un procedeu al metodei contabilității prin care se reflectă principiul dublei reprezentări a „averii” unităților patrimoniale.

Conceptul de bilanț mai poate fi definit şi ca o modalitate de prezentare a utilizării resurselor unităților patrimoniale.

Fig. 2.1. Reflectarea resurselor



Bilațul ca procedeu al metodei contabilității folosit în explicarea şi definirea dublei reprezentări a patrimoniului, poate fi reprezentat în forma cea mai simplă (globală) astfel:

Bilanț contabil

ACTIV	PASIV
I. Prezentarea în expresie valorică a mijloacelor economice aflate la dispoziția unității patrimoniale II. Pierderi	I. Prezentarea în expresie valorică a surselor de proveniență a mijloacelor economice II. Profit
TOTAL ACTIV (I + II)	TOTAL PASIV (I + II)

Pentru reprezentarea patrimoniul sub dublul aspect, bilanțul contabil are două părți dinstincte, partea din stânga activ, care cuprinde mijloacele economice, şi partea din dreapta pasiv care reflectă sursele de proveniență a mijloacelor

economice şi trebuie să fie egal cu totalul valorilor surselor de proveniență a acestora. Cu alte cuvinte între valoarea activului bilanțului şi cea a pasivului bilanțier trebuie să existe o egalitate permanentă.

Denumirea de **activ** provine de la caracteristica mijloacelor economice de a se afla într-o permanentă mişcare şi transformare în cadrul circuitului economic al unității patrimoniale, identificându-se chiar cu activitatea acesteia.

Denumirea de **pasiv** provine de la caracteristica surselor economice din pasivul bilanțului de a nu-şi schimba volumul şi structura în mod independent, ci numai ca urmare a mişcărilor şi transformărilor mijloacelor economice din activ.

În reprezentarea de mai sus profitul este structură de pasiv bilanțier, aceasta deoarece constituie sursă de proveniență a valorilor economice noi, rezultate pe parcursul exercițiului financiar, față de cele care existau la începutul perioadei raportate. În cazul în care unitatea patrimonială înregistrează diminuarea mijloacelor economice la finele exercițiului față de valorile lor inițiale, aceasta reprezintă o pierdere ce se poziționează în bilanț în activ. Această pierdere se poate reprezenta şi în pasivul bilanțului însă cu semnul minus, semnificând o diminuare a surselor economice.

Diferitele poziții care formează activul şi pasivul bilanțului sunt denumite *posturi de bilanț* respectiv *posturi de activ* şi *posturi de pasiv.* La rândul lor posturile sunt grupate şi sistematizate în capitole şi grupe de activ şi respectiv de pasiv. Ordonarea posturilor se face, de regulă, în funcție de criteriul **lichidității** activului şi **exigibilității** pasivului.

În bilanț, oricare ar fi modelul utilizat, informațiile sunt sistematizate dupa principiul generalizării în trepte între care delimităm următoarele: grupa, capitolul şi postul de bilanț.

Grupa, cuprinde în structura sa mai multe capitole de elemente patrimoniale cu caracteristici generale apropiate. Exemplu: active imobilizate, active circulante, capitaluri proprii, datorii etc.

Capitolul, cuprinde în structura sa elemente patrimoniale cu caracteristici analitice apropiate. Exemplu: imobilizări corporale, stocuri de materii prime şi materiale, fonduri etc.

Postul de bilanț, reprezintă treapta de detaliere în structura bilanțului la nivelul unui element patrimonial. Exemplu: terenuri, interese de participare, furnizori, clienți, casa, acreditive etc.

Indiferent de forma de prezentare bilanțul contabil prezintă situația

activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii la începutul exercițiului financiar (fiind vorba despre bilanț de deschidere care este identic celui de închidere a exercițiului financiar precedent) şi la sfârşitul exercițiului financiar (situația finală – bilanț de închidere care va deveni bilanț de deschidere pentru exercițiul următor).

☞ **Tipuri de bilanț**

Există două forme de bilanț:

1. Bilanț tip tablou sau ***bilanț cu secțiuni separate***

2. Bilanț tip listă sau ***bilanț diferență***

Cele două tipuri de bilanț sunt prezentate schematic în cele urmează.

Tablou bilanțier

ACTIV	Valoare		PASIV	Valoare	
	Început ex N	Sfârşit ex N		Început ex N	Sfârşit ex N
I. Active imobilizate II. Active Circulante III. Posturi de regularizare şi asimilate			I.Capitaluri proprii II.Provizioane III. Datorii IV.Posturi de regularizare şi asimilate		
Total activ			Total pasiv		

Bilanț listă sau diferență

Specificarea elementelor	Valoare	
	Încep ex N	Sfârşit ex N
A. Active imobilizate B. Active circulante (+) C. Cheltuieli în avans (+) D. Datorii pe termen scurt (curente) (-) E. Active circulante nete/Datorii curente nete F. Total active minus datorii curente G. Datorii pe termen lung H. Provizioane I. Venituri în avans J. Capitaluri proprii		

Reglementările în vigoare recomandă metoda prezentării bilanțului sub formă listă.

Urmare a celor prezentate mai sus desprindem următoarele:

-bilanțul este un procedeu al metodei contabilității care se prezintă sub forma unui tablou, ce cuprinde în expresie valorică mijloacele economice, sursele de formare şi resursele financiare obținute de o unitate patrimonială;

-bilanțul este un instrument de generalizare şi sintetizare a datelor din contabilitate privind elemente patrimoniale;

-bilanțul exprimă atât structura economică cât şi cea juridică a patrimoniului;

-în bilanț există o egalitate permanentă denumită egalitate bilanțieră ca urmare a dublei reprezentări a patrimoniului, reflectată între totalul valorii mijloacelor şi totalul valorii surselor, adică:

☞ **Ecuații bilanțiere**

- pentru ***bilanțul tablou:***

Activ = Pasiv

- pentru ***bilanțul listă*** sau ***diferență:***

Active – Datorii = Capitaluri proprii



Care sunt cele două forme de prezentare a bilanțului ? Precizați ecuațiile de echilibru bilanțier pentru fiecare dintre formele de prezentare a bilanțului. (vezi pag.21-23)

3.2. Principalele elemente patrimoniale ce fac obiectul contabilității; prezentare prin bilanț

Activele patrimoniale (bilanțiere)

☞ **Active patrimoniale**

În literatura şi practica de specialitate, pentru structurarea activelor patrimoniale se au în vedere mai multe criterii între care cele mai utilizate sunt:

- conținutul economic şi natura activelor patrimoniale:

- lichiditatea activelor patrimoniale.

Modul de prezentare al activelor patrimoniale după criteriul lichidități poate fi în ordine directă sau inversă a acesteia.

Lichiditatea vizează capacitatea fiecărui element patrimonial de a parcurge mai rapid sau mai încet întregul circuit de exploatare până la

transformarea lui în bani. Din punct de vedere al lichidității activele patrimoniale pot fi prezentate în ordine directă sau inversă. Majoritatea țărilor europene utilizează criteriul de dispunere a activelor în ordine directă a lichidității.

În România s-a adoptat ***prezentarea activelor patrimoniale după natura lor şi în ordinea inversă a lichidității,*** după modelul majorităţi țărilor din Europa de Vest, după cum urmează:

A. Active imobilizate:

I. Imobilizări necorporale

II. Imobilizări corporale

III. Imobilizări financiare

B. Active circulante

I. Stocuri

II.Creanțe

III. Investiții pe termen scurt

IV. Casa şi conturi la bănci

C. Cheltuieli înregistrate în avans

De asemenea, prezentarea activelor ca active imobilizate sau ca active circulante depinde de ***scopul*** căruia îi sunt destinate.

A. Active imobilizate

☞ **Definiția activelor imobilizate**

Cuprind acele active destinate utilizării pe o bază continuă, în scopul desfăşurării activitățile entității. Sunt denumite şi bunuri de investiții, active pe termen lung, sau bunuri imobile şi se caracterizează prin următoarele:

- perioada lor de utilizare şi lichidare este, de regulă mai mare de un an;

- participă la desfăşurarea mai multor circuite economice, respectiv nu se consumă şi nu se înlocuiesc după prima întrebuințare;

- participă la desfăşurarea activității unităților patrimoniale, nefiind destinate direct vânzării (comercializării).

La rândul lor activele imobilizate se diferențiază în trei grupe: imobilizări necorporale, imobilizări corporale şi imobilizări financiare.

☞ **Definiția şi structura imobilizărilor necorporale**

I. Imobilizări necorporale – intangibile sau nemateriale sunt destinate să servească activitatea întreprinderii pentru o durată mai mare de un an fără a îmbrăca formă de bunuri materiale fizice (concrete). În structura lor sunt incluse: *cheltuieli de constituire, cheltuieli de dezvoltare , concesiunile, brevetele şi alte drepturi şi valori similare*, *fondul comercial, avansuri şi alte imobilizări necorporale (program informatic), imobilizările necorporale în curs de execuție.*

☞ **Definiția şi structura imobilizărilor corporale**

II. Imobilizări corporale – denumite şi active fizice, tangibile, reprezintă activele care:

- sunt deținute de entitate pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative, şi

- sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an.

În categoria imobilizărilor corporale intră: *terenuri şi construcții; instalațiile tehnice, mijloace de transport, echipamente tehnologice; alte instalații, utilaje, maşini, mobilier şi aparatură de birotică; avansuri şi imobilizări corporale în curs.*

Activele imobilizate corporale îşi pierd în timp din valoare ca urmare a uzurii determinată de utilizarea lor, de acțiunea agenților naturii şi ca urmare a progresului tehnic. Constatarea contabilă a pierderii ireversibile de valoare suferită de imobilizările corporale, cu excepția terenurilor, prin includerea sa în costuri, poartă numele de *amortizare.*

Amortizarea imobilizărilor corporale se stabileşte prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a imobilizărilor corporale şi se calculează pe baza unui plan de amortizare, de la data punerii în funcțiune a acestora şi până la recuperarea integrală a valorii de intrare, conform duratelor de utilizare şi condițiilor de utilizare a acestora. Regimurile de amortizare folosite de entități pentru amortizarea imobilizărilor corporale sunt: a) amortizare liniară; b) amortizare degresivă; c) amortizare accelerată.

☞ **Definiția şi structura imobilizărilor financiare**

III. Imobilizările financiare - denumite şi investiții financiare pe termen lung -reprezintă unele titluri (înscris constatator al unei valori negociabile la bursă) a căror posesie durabilă asigură realizarea unor venituri financiare sub forma dividendelor şi a dobânzilor care permit exercitarea unui control asupra societății emitente. Imobilizările financiare sunt reprezentate de *acțiunile deținute la entitățile afiliate, interese de participare, titluri puse în echivalență, alte titluri imobilizate şi creanțe imobilizate* (împrumuturile acordate entităților afiliate, împrumuturile acordate entităților de care compania este legată în virtutea intereselor de participare, alte creanțe imobilizate).

☞ **Definiția şi structura activelor circulante**

B. Active circulante

Un activ se clasifică ca ***activ circulant*** atunci când:

- este achiziționat sau produs pentru consum propriu sau în scopul comercializării şi se aşteaptă să fie realizat în termen de 12 luni de la data

bilanțului;

- este reprezentat de creanțe aferente ciclului de exploatare;

- este reprezentat de trezorerie sau echivalente de trezorerie a căror utilizare nu este restricționată.

Ciclul de exploatare al unei entități reprezintă perioada de timp dintre achiziționarea materiilor prime care intră într-un proces de transformare şi finalizarea acestora în trezorerie sau sub forma echivalentelor de trezorerie.

Echivalentele de trezorerie reprezintă investițiile pe termen scurt, extrem de lichide, care sunt uşor convertibile în numerar şi sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii.

În raport de forma concretă pe care o îmbracă şi destinația pe care o capătă în cadrul ciclurilor de exploatare, activele circulante se împart în:

I. Stocuri, inclusiv valoarea serviciilor prestate pentru care nu a fost întocmită factura, respectiv: *materiile prime*, *materialele consumabile(combustibili, piese de schimb, material pentru ambalat, materiale consumabile)*, *materialele de natura obiectelor de inventar, produsele (semifabricate, produse finite, produse auxiliare, rebuturi)*, *producția în curs de execuție, animale şi păsări*, *mărfurile, ambalajele,*

II. Creanțele sau valorile în curs de decontare reprezintă valori economice avansate temporar de către titularul de patrimoniu altor persoane fizice sau juridice şi pentru care urmează să se primească un echivalent valoric. Acest echivalent poate fi reprezentat de o sumă de bani, de o lucrare sau un serviciu. Sunt reprezentate de : *clienți şi valori asimilate, efecte comerciale de primit, avansuri acordate furnizorului, debitori diverşi, decontări cu asociații privind capitalul, alte creanțe* (avansuri acordate personalului, sume de încasat de la bugetul de asigurări sociale, sume de încasat de la bugetul statului, sume de încasat de la unități din cadrul grupului, sume de încasat ca urmare a vânzării activelor imobilizate şi a valorilor mobiliare de plasament, pagube de recuperat pentru care unitatea patrimonială posedă titlu executoriu).

III. Investițiile pe termen scurt cuprind titlurile achiziționate în vederea realizării unui câştig pe termen scurt (în scop speculativ). Acest câştig se realizează ca diferență între prețul de vânzare şi prețul de cumpărare al acestor titluri. Din această categorie fac parte: *acțiunile deținute la entități afiliate, obligațiuni emise şi răscumpărate* ulterior în vederea amortizării, *obligațiuni* cumpărate pentru obținerea de dobânzi sau în vederea revânzării, *alte investiții pe*

termen scurt care cuprind alte valori imobiliare achiziționate în vederea realizării unui profit pe termen scurt.

IV. Casa şi conturi la bănci sunt reprezentate prin numerarul aflat în casierie şi prin disponibilitățile aflate în conturi la bănci în lei sau în devize şi prin alte valori financiare care, datorită naturii lor, sunt convertibile imediat în disponibilități băneşti. Cu ajutorul acestor mijloace băneşti se efectuează operațiuni de încasări şi plăți, care pot fi în numerar sau prin decont bancar.

C. Cheltuieli în avans

☞ **Cheltuieli în avans – definiție şi structură**

Cheltuielile în avans sunt reprezentate de cheltuielile efectuate în cursul exercițiului financiar, dar care sunt aferente unui exercițiu financiar ulterior. Aceste cheltuieli nu afectează rezultatul exercițiului în care ele s-au efectuat, ci pe cel al exercițiului căruia îi sunt aferente. *Cheltuielile în avans sunt creanțe ale exercițiului curent asupra exercițiului ulterior* (exemplu: plata în exercițiul curent, a contravalorii unui abonament la o revistă, aferent exercițiului viitor).

Încadrați următoarele elemente patrimoniale în grupa de active patrimoniale corespunzătoare (vezi pag. 24-28)
Ex. Clădiri 10.000 lei – activ imobilizat corporal Materii prime 4.000 lei – stoc, activ circulant Cheltuieli de constituire 700 lei Program informatic 1.000 lei Materiale consumabile 500 lei Mărfuri 800 lei Mijloace de transport 12.540 lei Terenuri 100.800 lei Clienți 790 lei Ambalaje 100 lei Piese de schimb 1.200 lei Obiecte de inventar 1.650 lei Avansuri acordate furnizorilor 12.568 lei Interese de participare 5.874 lei Împrumuturi acordate 6.854 lei Casa 400 lei Acțiuni deținute pe termen scurt 6.400 lei Debitori diverşi 5.645 lei Avansuri acordate personalului 8.500 lei Efecte de primit 600 lei Utilaje 8.450 lei Cheltuieli de dezvoltare 5.600 lei Cont curent la bancă 85.850 lei

Pasivele patrimoniale (bilanțiere)

☞ **Pasivele patrimoniale**

Pasivele patrimoniale se pot clasifica după mai multe criterii, între care cel mai utilizat este cel al exigibilității pasivelor şi al naturii juridice a acestor elemente.

Elementele de pasiv reflectă modul de apropiere şi de finanțare a activelor patrimoniale.

Exigibilitatea surselor financiare se referă la termenul lor de decontare. În funcție de gradul de exigibilitate, pasivele se grupează în:

-datorii: - pe termen scurt;

- pe termen lung;

-provizioane;

-venituri în avans;

-capital şi rezerve.

A. Datoriile

☞ **Definiția şi structura datoriilor**

Datoriile reprezintă resursele străine furnizate de terți pentru care unitatea trebuie să acorde o prestație sau un echivalent valoric. Din categoria datoriilor fac parte creditele contractate de la bănci sau alte instituții financiare, împrumuturile din emisiunea de obligațiuni, precum şi datoriile create în cadrul relațiilor de decontare ale unității patrimoniale cu alte persoane fizice sau juridice.

Persoanele fizice sau juridice față de care unitatea are obligații băneşti sunt denumite *creditori*. Creditorul reprezintă, de fapt, persoana care, în cadrul unui raport patrimonial a avansat o valoare economică şi urmează să primească un echivalent valoric sau o contraprestație.

În funcție de exigibilitate datoriile se împart în:

I. Datorii pe termen scurt – sumele care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an, şi

II. Datorii pe termen lung – sumele care trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an.

Din categoria datoriilor cele mai semnificative sunt:

- *Datoriile financiare* reprezintă *creditele primite de la bancă şi de la alte instituții de credit, precum şi împrumuturile din emisiunea de obligațiuni.*

- *Datoriile comerciale* se creează în cadrul relațiilor de decontare cu furnizorii pentru aprovizionări de bunuri materiale, lucrări şi servicii primite. Ele se delimitează patrimonial sub forma *furnizorilor* , *efectelor de plătit* , *avansurilor primite de la clienți.*

Datoriile fiscale, salariale şi sociale cuprind, în ordine, obligațiile din impozite şi taxe față de bugetul statului, salariile şi alte drepturi asimilate datorate angajaților, obligația privind contribuția la asigurările sociale, la fondul de sănătate, la fondul de şomaj etc.

Datoriile față de asociați reprezintă obligațiile față de acționari sau asociați pentru capitalul de rambursat, dividendele de plată, precum şi datoriile în cadrul grupului privind fondurile puse direct sau indirect pe termen scurt la dispoziția societăților comerciale de către întreprinderile asociate sau de către cele cu care aceasta are relații de participare.

Creditorii diverşi cuprind toate datoriile entității față de terții care nu pot fi încadrați în niciuna dintre categoriile de mai sus.

☞ **Provizioane – definiție şi structură**

B. Provizioanele

Se constituie pe seama cheltuielilor, la sfârşitul exercițiilor când există probabilitatea producerii unor pierderi sau cheltuieli. *Provizioanele sunt destinate să acopere datoriile a căror natură este clar definită şi care la data bilanțului este probabil să existe, sau este cert că vor exista, dar care sunt incerte în ceea ce priveşte valoarea sau data la care vor apărea*. Ele reprezintă pasive (datorie) cu exigibilitate sau valoare incertă.

Provizioanele sunt impuse de necesitatea aplicării principiului prudenței în evaluarea patrimoniului. În exercițiul în care se constituie provizioane se măresc cheltuielile, iar în exercițiul următor când are loc o anulare a lor se măresc veniturile, ceea ce determină o decalare în timp a impozitului pe profit.

Provizioanele se constituie pentru elemente cum sunt:

- litigii, amenzi şi penalități, despăgubiri, daune şi alte datorii incerte;
- cheltuieli legate de activitatea de service în perioada de garanție şi alte cheltuieli privind garanțiile acordate clienților;
- acțiuni de restructurare (vânzarea sau încetarea activității unei părți a afacerii, închiderea unor sedii ale entității, modificări în structura conducerii etc);
- pensii şi obligații similare;
- impozite (se constituie pentru sumele viitoare de plată datorate bugetului de stat, în condițiile în care sumele respective nu apar reflectate ca datorie în relațiile cu statul);
- alte provizioane.

Provizioanele nu pot fi folosite pentru ajustarea valorii activelor.

☞ **Venituri în avans – definiție şi structură**

C. Venituri în avans (*venituri amânate*) reprezentate de încasările sau creanțele constatate în exercițiul curent dar, care vor influența rezultatele exercițiilor următoare, precum *veniturile anticipate* din chirii, abonamente, asigurări, etc., încasate în contul exercițiilor viitoare sau *veniturile de realizat* cum sunt dobânzile aferente vânzărilor în rate. Veniturile în avans reflectă o datorie față de exercițiul următor şi nu afectează rezultatul exercițiului financiar curent.

Asimilate veniturilor în avans (venituri amânate) sunt şi **subvențiile.** În categoria subvențiilor se cuprind subvențiile aferente activelor şi subvențiile aferente veniturilor. Acestea pot fi primite de la guvern, de la agenții guvernamentale şi alte instituții similare naționale şi internaționale.

Subvențiile aferente activelor sau subvenții pentru investiții reprezintă subvenții pentru acordarea cărora, principala condiție este ca persoana juridică beneficiară să cumpere, construiască sau achiziționeze active cu ciclu lung de fabricație.

Subvențiile aferente veniturilor cuprind toate subvențiile, altele decât cele pentru active.

Subvențiile nu trebuie înregistrate direct în conturile de capital şi rezerve. Ele se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze.

☞ **Capitaluri – definiție şi structură**

D. Capitalurile proprii

Capitalurile proprii (capital şi rezerve) reprezintă dreptul acționarilor asupra activelor unei persoane juridice, după deducerea tuturor datoriilor. Sunt structurate astfel:

Capitalul social se constituie la înființarea societăților comerciale prin aportul personal al asociaților sau acționarilor. Acest aport poate fi în numerar sau în natură (imobilizări, stocuri, etc.). Capitalul social se evidențiază distinct, în:

-capital subscris şi nevărsat ce reflectă partea de capital care, deşi a fost subscrisă, nu a fost încă pusă la dispoziția societății comerciale;

-capital subscris şi vărsat ce reflectă partea din capitalul subscris care a fost pusă efectiv la dispoziția societății comerciale.

Pe parcursul desfăşurării activității unei societăți comerciale au loc operațiuni de majorare sau reducere a capitalului social. Capitalul social nu poate fi folosit pentru distribuirea de dividende.

Primele legate de capital sunt determinate de operațiunile de creştere a

capitalului prin noi aporturi sau prin fuziuni. Primele legate de capital cuprind primele de emisiune, primele de fuziune, primele de aport, prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni şi reprezintă excedentul între valoarea de emisiune şi valoarea nominală a acțiunilor şi părților sociale. Pentru societățile comerciale care emit acțiuni, primele legate de capital reprezintă o sursă proprie şi permanentă de finanțare a activelor.

Rezerve din reevaluare reprezintă contrapartida plusului sau minusului de valoare creat prin reevaluarea imobilizărilor corporale. În urma operațiunilor de reevaluare are loc o modificare a valorii activelor imobilizate şi ca urmare are loc o modificare a capitalurilor proprii sub forma rezervelor din reevaluare.

Rezervele se constituie în principal prin acumularea profitului din exercițiile financiare precedente. Rezervele cuprind rezervele legale, rezervele statutare sau contractuale şi alte rezerve.

Rezultatul exercițiului reprezintă o sursă proprie de finanțare a activelor unității patrimoniale, atunci când acesta se concretizează în realizarea de profit.

Rezultatul exercițiului se determină ca diferență dintre veniturile şi cheltuielile unei entități patrimoniale dintr-o anumită perioadă de timp denumită exercițiu.

VENITURI - CHELTUIELI = REZULTATUL EXERCIȚIULUI

Rezultatul exercițiului se mai determină şi ca diferență dintre activele patrimoniale de la sfârşitul exercițiului, diminuate cu obligațiile aferente.

Rezultatele exercițiului pot fi favorabile sau nefavorabile, după cum veniturile au fost mai mari sau mai mici decât cheltuielile.

Profitul reprezintă o sursă proprie de finanțare până la repartizarea lui pe destinațiile legale de către adunarea generală a acționarilor sau asociaților.

Rezultatul reportat este dat de profitul exercițiului curent nerepartizat reportat în exercițiul următor sau de pierderea exercițiului curent, neacoperită reportată în exercițiul următor.

☞ *Capitalurile proprii* împreună cu *împrumuturile/creditele primite pe termen lung şi provizioanele* formează sursele la dispoziția întreprinderii de o manieră permanentă, durabilă, pe termen lung, adică reprezintă **capitalurile permanente** ale întreprinderii.

Încadrați următoarele elemente patrimoniale în grupa de pasive patrimoniale corespunzătoare (vezi pag. 29-32)

Ex. Capital social 200 lei – capitaluri proprii
Furnizori 8.900 lei – datorii comerciale pe termen scurt

Credite bancare primit pe 8 ani 90.000 lei
Avansuri primite de la clienți 5.600 lei
Salarii datorate 9.500 lei
Impozit pe profit 1.075 lei
Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni 10.580 lei
Dividende de plată 6.000 lei
Creditori diverşi 500 lei
Efecte de plătit 6.850 lei
Rezerve legale 5.600 lei
Rezultat reportat 5.400 lei
Subvenții pentru investiții 8.900 lei
Rezultatul exercițiului, pierdere (9.850 lei)

☞ **Aplicație**

Aplicația nr. 1:

O societate comercială prezintă următoarea situație: capital social 19.400 lei; mijloace de transport 7.000 lei; amortizarea mijloacelor de transport 3.000 ei; mărfuri 2.500 lei; efecte de primit 700 lei; rezerve 600 lei; cheltuieli de constituire 1.500 lei; împrumuturi din emisiunea de obligațiuni 6.000 lei; avansuri acordate furnizorilor 1.000 lei; prime de emisiune 300 lei; terenuri 6.000 lei; materii prime 1.700lei; avansuri primite de la clienți 600 lei; clădiri 5.000 lei; amortizarea clădirilor 1.500 lei; produse finite 3.500 lei; împrumuturi acordate pe termen lung 3.000 lei; disponibil la bancă 1.000 lei; impozit pe salarii 500 lei; dividende de plată 1.000 lei.

Să se întocmească bilanțul contabil format listă.

Bilanț listă
Încheiat la 31.XII.200N

Denumire indicator	***Valoare***
Imobilizări necorporale	*1.500*
-cheltuieli de constituire	*1.500*
Imobilizări corporale	*13.500*
-terenuri	*6.000*
-mijloace de transport	*7.000*
-amortizarea mijloacelor de transport	*(3.000)*
-clădiri	*5.000*
-amortizarea clădirilor	*(1.500)*
Imobilizări financiare	*3.000*
-împrumuturi acordate pe termen lung	*3.000*
ACTIV IMOBILIZAT – TOTAL	***18.000***

Stocuri	*7.700*
-mărfuri	*2.500*
-materii prime	*1.700*
-produse finite	*3.500*
Creanțe	*1.700*
-efecte de primit	*700*
-avansuri acordate furnizorilor	*1.000*
Disponibilități	*1.000*
-disponibil în cont	*1.000*
ACTIV CIRCULANT – TOTAL	***10.400***
Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mică de un an:	***2.100***
Datorii comerciale- -avansuri primite de la clienți	*600*
Datorii fiscale -impozit pe salarii	*500*
Datorii față de asociați -dividende de plată	*1.000*
ACTIVE CIRCULANTE NETE , RESPECTIV DATORII CURENTE NETE	***8.300 (10.400 -2.100)***
TOTAL ACTIV MINUS DATORII CURENTE	***26.300***
Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an	*6.000*
-împrumuturi din emisiunea de obligațiuni	*6.000*
CAPITAL ŞI REZERVE:	***20.300***
-Capital social	*19.400*
-Rezerve	*6.000*
-Prime de emisiune	*3.000*

Tema de autoevaluare nr. 1

Societatea "X" prezintă următoarea situație patrimonială: capital social 6.000 lei; clădiri 4.000 lei; materii prime 700 lei; mărfuri 400 lei; rezerve statutare 1.000 lei; clienți 1.500 lei; acreditive 800 lei; credite bancare pe termen lung 2.500 lei; programe informatice 1.500 lei; terenuri 5.000 lei; combustibil 500 lei; dividende de plată 1.000 lei; datorii salariale 2.500 lei; efecte de primit 1.000 lei; furnizori 1.500 lei; avansuri primite de la clienți 500 lei; avansuri acordate furnizorilor 600 lei; cheltuieli de constituire 500 lei; interese de participare 2.500 lei; alte titluri de plasament 500 lei; timbre poştale 20 lei; împrumuturi acordate pe termen lung 1.500 lei; împrumuturi din emisiunea de obligațiuni 2.000 lei; impozit pe profit 200 lei.

Se cere:

-să se stabilească valoarea capitalurilor proprii, a activelor imobilizate, a activelor circulante şi a datoriilor (pe elementele de structură componente).

Rezolvare (vezi pag. 40)

3.3. Contul de profit şi pierdere; veniturile, cheltuielile şi rezultatul exercițiului

Transformările ce au loc în masa patrimoniului ca urmare a unor procese şi fenomene economice consumatoare de resurse şi producătoare de rezultate se descriu şi se analizează prin contul de profit şi pierdere sau contul de rezultate.

Această situație de modelare a modului de utilizare a patrimoniului într-un exercițiu financiar se bazează pe un raport de echilibru fundamental exprimat grafic prin următoarea ecuație:

Cheltuieli ± Rezultate = Venituri

☞ **Definiția cheltuielilor**

Cheltuielile desemnează în expresie valorică raporturi patrimoniale cu privire la angajarea şi utilizarea resurselor economice în cadrul activităților desfăşurate de entitatea patrimonială. Ele indică folosirea resurselor, fiind constituite, în mare parte, din valori de plătit sau plătite în contrapartidă cu materiile prime, materialele şi mărfurile cumpărate, cu lucrările şi serviciile prestate pentru întreprindere, precum şi pentru angajamentele pe care întreprinderea a consimțit să le plătească.

În categoria cheltuielilor se include atât sumele sau valorile plătite sau de plătit cât şi pierderile din orice altă sursă. Cheltuielile unității reprezintă valorile plătite sau de plătit pentru:

- consumuri de stocuri, lucrări executate şi servicii prestate de care beneficiază unitatea;
- cheltuieli cu personalul;
- executarea unor obligații legale sau contractuale etc.

Pierderile reprezintă reduceri ale beneficiilor economice şi pot rezulta sau

nu ca urmare a desfăşurării activităţii curente a entităţii. Ele nu diferă ca natură de alte tipuri de cheltuieli.

☞ **Definiţia veniturilor**

Veniturile exprimă raporturi patrimoniale privind bogăţia obţinută din activităţile desfăşurate şi din proprietatea deţinută. Ele indică resursele obţinute, fiind constituite din valorile primite sau de primit în contrapartidă cu vânzarea bunurilor, lucrărilor şi serviciilor sau din proprietăţile deţinute. În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activităţi curente, cât şi câştigurile din orice alte surse.

Câştigurile reprezintă creşteri ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu ca rezultat din activitatea curentă, dar nu diferă ca natură de veniturile din această activitate.

Activităţile curente sunt orice activităţi (*de exploatare sau financiare*) desfăşurate de o entitate patrimonială, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum şi activităţile conexe acestora. În activitatea curentă sunt incluse

Elementele *extraordinare* sunt veniturile sau cheltuielile rezultate din evenimente sau tranzacţii ce sunt clar diferite de activităţile curente şi care, prin urmare, nu se aşteaptă să se repete într-un mod frecvent sau regulat, de exemplu exproprieri sau dezastre naturale.

Cheltuielile şi veniturile reprezentate prin contul de rezultate pot fi grupate după diverse criterii, dintre care de bază pot fi: cel al naturii şi cel al destinaţiei.

În raport cu ***natura*** lor, cheltuielile sunt grupate pe feluri de activităţi – de exploatare, financiară şi extraordinară – iar în cadrul lor pe elemente primare în raport de felul resurselor utilizate, iar veniturile pe feluri de activităţi şi în funcţie de natura rezultatelor.

Astfel, *cheltuielile de exploatare* cuprind: cheltuieli cu materii prime, materiale consumabile, cheltuieli privind mărfurile, cheltuieli cu lucrările şi serviciile primite de la terţi, cheltuieli cu personalul, cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate, alte cheltuieli de exploatare. *Veniturile din exploatare* se referă la: venituri din vânzările de produse, de mărfuri, de lucrări şi servicii; producţia stocată, producţia imobilizată; subvenţii de exploatare; alte venituri din exploatare.

Cheltuielile financiare se referă la: pierderi din creanţe legate de participaţii, sconturi de decontare acordate clienţilor, cheltuieli din diferenţe nefavorabile de curs valutar; cheltuieli privind dobânzile acordate; alte cheltuieli financiare. *Veniturile financiare* se diferenţiază pe: venituri din participaţii sub

formă de dividende şi dobânzi pentru imobilizările financiare; sconturi obţinute de întreprindere de la furnizori; diferenţe pozitive de curs valutar; câştiguri din cesiunea valorilor mobiliare de plasament; dobânzi de încasat; alte venituri financiare.

Cheltuielile extraordinare sunt reprezentate de pierderile determinate de calamităţi şi alte evenimente similare. *Veniturile extraordinare* cuprind subvenţiile pentru evenimente extraordinare şi altele asimilate.

O categorie distinctă de cheltuieli şi de venituri o reprezintă *amortizările, provizioanele şi ajustările de valoare* de toate categoriile.

Astfel, în cadrul cheltuielilor exerciţiului financiar se cuprind, de asemenea, *cheltuielile cu provizioanele, ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare*, precum şi *cheltuielile cu impozitul pe profit şi alte impozite*, calculate potrivit legii, care se evidenţiază distinct în funcţie de natura lor.

În cadrul veniturilor exerciţiului financiar se mai cuprind: *veniturile din reluarea provizioanelor* şi *veniturile din reluarea ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare* care se evidenţiază distinct în funcţie de natura acestora.

În raport cu ***destinaţia**, cheltuielile* se diferenţiază în cheltuieli cu materiile prime şi materialele directe, cheltuieli cu personalul directe, cheltuieli comune (de regie) ale secţiei, cheltuieli generale de administraţie şi cheltuieli de desfacere. Veniturile, în raport cu destinaţia, se grupează în: venituri din vânzări, alte venituri din exploatare; venituri financiare şi venituri extraordinare.

Prin compararea cheltuielilor cu veniturile se determină rezultatul. Acesta poate fi sub formă de profit sau pierdere.

De regulă, veniturile şi cheltuielile nu se echilibrează între ele şi ca urmare se înregistrează o modificare a volumului patrimoniului, aşa după cum vom prezenta în continuare.

Rezultatul exerciţiului

Se determină distinct pentru *activitatea de exploatare* (R_{expl}), pentru *activitatea financiară* (R_{fin}) şi pentru *activitatea extraordinară* ($R_{extr.}$), astfel:

$$R = (V_{expl} - C_{expl}) \pm (V_{fin} - C_{fin}) \pm (V_{exce} - C_{extr.})$$

sau:

$$R = R_{expl} \pm R_{fin} \pm R_{extr.}$$

Schema contului de profit şi pierdere cu gruparea elementelor ***după natură***, este prezentată mai jos.

<table>
<tr><td rowspan="2">INDICATORI</td><td colspan="2">Valoare</td></tr>
<tr><td>Început ex N</td><td>Sfârşit ex N</td></tr>
<tr><td>• Venituri din exploatare (I)
(-) Cheltuieli din exploatare (II)
= Rezultatul din exploatare (I-II)
• Profit
• Pierdere
• Venituri financiare (III)
(-) Cheltuieli financiare (IV)
= Rezultatul financiar (III-IV)
• Profit
• Pierdere
Rezultatul curent al exercițiului (I-II+II-IV)
• Profit
• Pierdere
• Venituri extraordinare (V)
(-) Cheltuieli extraordinare (VI)
(=) Rezultatul extraordinar
• Profit
• Pierdere
• Cheltuieli cu impozitul pe profit/venit (VII)
A. Total venituri (I+II+III)
B. Total cheltuieli (II+IV+VI+VII)
(=) Rezultatul exercițiului
• Profit
• Pierdere</td><td></td><td></td></tr>
</table>

În notele explicative ale situațiilor financiare se prezintă situația veniturilor şi cheltuielilor în funcție de destinație.

Rezultatul net al exercițiului se poate calcula după următoarele metode astfel:

a) potrivit bilanțului:

Rezultatul net al exercițiului N = *Capital propriu exercițiul N* - *Capital propriu exercițiul N – 1* + *Aportul proprietarilor în exercițiul N*

b) potrivit contului de profit şi pierdere:

Rezultatul net al exercițiului N = *Venituri realizate în exercițiul N* _ *Cheltuieli aferente exercițiului N*



Tema de autoevaluare nr. 2

Pe baza informațiilor prezentate mai jos să se identifice principalele structuri patrimoniale:

-cheltuieli pentru dezvoltarea potențialului de activitate	1.000
-cheltuieli pentru înregistrarea şi înmatricularea societății	200
-cheltuieli de prospectare a pieței	1.700
-cheltuieli alocate pentru noi tehnologii	1.300
-cheltuieli pentru achiziționarea unei mărci de fabrică	3.000
-cheltuieli cu materii prime	2.500
-cheltuieli pentru achiziționarea unui program informatic	1.500
-prime de asigurare plătite în avans	600
-abonamente plătite în avans	400
-cheltuieli pentru reparații curente şi revizii tehnice	700
-venituri din chirii înregistrate în avans	400
-venituri din vânzarea produselor finite	2.000
-venituri din lucrări executate şi servicii prestate	1.800
-cheltuieli cu salariile	2.700
-diferențe favorabile aferente datoriilor în devize	300
-diferențe nefavorabile aferente creanțelor în devize	200

Rezolvare (vezi pag. 41)

Rezolvare Tema de autoevaluare nr. 1

Capitalurile proprii sunt formate din:

-capital social	6.000
-rezerve statutare	1.000
Capitaluri proprii – total	*7.000*

Activul imobilizat cuprinde:

-imobilizări necorporale:	2.000 (a)
-cheltuieli de constituire	500
-programe informatice	1.500
-imobilizări corporale:	9.000 (b)
-clădiri	4.000
-terenuri	5.000
-imobilizări financiare:	4.000 (c)
-interese de participare	2.500
-împrumuturi acordate pe termen lung	1.500
Active imobilizate – total (a+b+c)	*15.000*

În structura activului circulant se cuprinde:

-stocuri:	1.600 (d)
-materii prime	700
-mărfuri	400
-combustibil	500
-creanțe:	3.100 (e)
-clienți	1.500
-efecte de primit	1.000
-avansuri acordate furnizorilor	600
-investiții financiare pe termen scurt:	500 (f)
-alte titluri de plasament	500
-disponibilități şi alte valori:	820 (g)
-acreditive	800
-timbre poştale	20
Active circulante – total (d+e+f+g)	6.020

Din categoria datoriilor fac parte:

-datorii financiare:	4.500 (h)
-credite bancare pe termen lung	2.500
-împrumuturi din emisiunea de obligațiuni	2.000
-datorii comerciale:	5.500 (i)
-furnizori	5.000
-avansuri primite de la clienți	500
-datorii salariale, sociale şi fiscale:	2.700 (j)
-datorii salariale	2.500
-impozit pe profit	200
-datorii față de asociați:	1.000 (k)
-dividende de plată	1.000
Datorii – total (h+i+j+k)	13.700

Rezolvare Tema de autoevaluare nr. 2

În baza informațiilor de mai sus se determină următoarele structuri:

-imobilizări necorporale:

-cheltuieli de constituire:	2.900
-cheltuieli pentru dezvoltarea potențialului de activitate	1.000
	200
-cheltuieli pentru înregistrare şi înmatriculare	1.700
-cheltuieli pentru prospectarea pieței	3.000
-concesiuni, brevete, licențe:	3.000
-cheltuieli pentru achiziționarea unei mărci de fabrică	1.300
	1.300
-cheltuieli de dezvoltare:	1.500
-cheltuieli alocate pentru noi tehnologii	1.500
-alte imobilizări necorporale:	
-cheltuieli pentru achiziționarea unui program informatic	
-cheltuieli în avans:	1.000
-prime de asigurare plătite în avans	600
-abonamente plătite ăn avans	400
-*Venituri în avans*:	400
-venituri din chirii înregistrate în avans	400
-cheltuieli şi venituri aferente exercițiului:	
-cheltuieli aferente exercițiului:	6.100
-cheltuieli pentru reparații curente	700
-cheltuieli cu materii prime	2.500
-cheltuieli cu salariile	2.700
-diferențe nefavorabile aferente creanțelor în devize	200
-venituri aferente exercițiului:	4.100
-venituri din vânzarea produselor finite	2.000
-venituri din lucrări executate şi servicii prestate	1.800
-diferențe favorabile aferente datoriilor în devize	300
-rezultatul exercițiului:	(2.000)*
-venituri aferente exercițiului	4.100
-cheltuieli aferente exercițiului	6.100

* Suma de 2. 000 pusă între paranteze indică faotul că aceasta este cu semnul „-”, respectiv rezultat neativ: 4.100 – 6.100 = - 2.000 lei

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

1. Mariana Demean, *Bazele contabilității,* Ed. Transversal, Târgovişte 2008, pag. 5-103

2. Voinea Cristina Maria, State Violeta, *Bazele contabilității: de la principii la tehnici şi metode*, Ed. Valahia University Press, Târgovişte 2008, pag.7-69

*3. ***Legea Contabilității nr. 82/1991*, republicată

4. **** Ordinul nr 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*

MODUL II
Documentele contabile şi evaluarea patrimoniului în contabilitate

1. **Cuprins**
2. **Obiectiv general**
3. **Obiective operaţionale**
4. **Dezvoltarea temei**
5. **Bibliografie selectivă**

Cuprins

- **UI 4. Documentele şi registrele contabile.**



= 1,5 ore

- **UI 5. Forme şi metode de evaluare**



= 2 ore

- **Obiectiv general:** **Dobândirea de cunoştinţe privind documentele şi registrele contabile, precum şi în ceea ce priveşte evaluarea elementelor situaţiilor financiare.**

- **Obiective operaţionale:** **Însuşirea noţiunilor teoretice şi practice privind documentele şi registrele contabile. Însuşirea formelor şi metodelor de evaluare. Dobîndirea capacităţii de a aplica metoda de evaluare adecvată, în funcţie de natura elementului evaluat şi momentul la care se face evaluarea**

UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 4
DOCUMENTELE ŞI REGISTRELE CONTABILE

4.1. Definirea, conținutul şi funcțiile documentelor contabile.

☞ **Definiție**

Orice operație economică, pentru a fi înregistrată în sistemul de evidență contabilă, este necesar să fie consemnată într-un document întocmit la locul şi momentul producerii ei.

Documentele reprezintă acte scrise, întocmite pentru operații economice, cu scopul de a servi ca dovadă a înfăptuirii lor şi ca instrument de fundamentare a înregistrărilor contabile.

Documentele se întocmesc atât pentru operațiile economice dintr-o unitate patrimonială cât şi pentru operațiile economice prin care se stabilesc relații între unitățile patrimoniale sau între acestea şi persoane fizice. Unitățile patrimoniale regenerează documente ca purtători de informații pentru fiecare din funcțiile sale. În sfera metodei contabilității se cuprind numai documentele care consemnează operații care au ca scop realizarea funcției financiar-contabile a unității patrimoniale.

Cu ajutorul documentelor contabile se formalizează în scris şi se organizează faptic procesele de culegere, prelucrare, stocare şi transmitere a informațiilor privind patrimoniul. Ele reprezintă piesele sau suporturile materiale ale contabilității. Formularele folosite ca documente contabile pot fi tipizate sau netipizate[1].

☞ **Conținut**

Conținutul documentelor contabile variază în funcție de caracterul operațiilor consemnate, concretizat în anumite elemente obligatorii, care trebuie să asigure reflectarea clară şi completă a operațiilor economice pentru care se întocmesc. Dintre aceste elemente, unele sunt *comune* tuturor categoriilor de documente economice, iar altele sunt *specifice* anumitor documente[2].

Elementele comune se referă la:

- denumirea documentului;
- denumirea unității eminente şi adresa sau compartimentul şi sectorul, după caz, care a întocmit documentul;
- numărul şi data documentului;
- părțile participante la efectuarea operației economice consemnată în document;

[1] M. Ristea – Noul sistem contabil din România, Editura Caetimex Bucureşti 1994
[2] Colectiv autori – Bazele contabilității, Editura Intelcredo Deva 1995

- conținutul operației economice reflectată în document şi justificarea efectuării ei;

- datele cantitative şi/sau valorice aferente operației economice efectuate;

- semnăturile persoanelor participante la efectuarea operațiilor economice consemnate în document, a celor care au întocmit şi a persoanelor care răspund pentru executarea, conținutul, legalitatea, oportunitatea, necesitatea şi realitatea operației economice respective;

- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiilor în documentele justificative.

Elementele specifice, diferă de la o categorie de documente la alta şi asigură detalierea operației consemnate ele având un rol completativ. De exemplu, factura conține elemente specifice date privitoare la comandă, contract, aviz de însoțire, document de transport, conturile de la băncile părților etc.

☞ **Funcții**

Funcțiile documentelor contabile sunt:

consemnarea:

- este înscrierea datelor referitoare la procese şi fenomene economice consumate într-un anumit loc şi la o anumită dată;

- se face de regulă în mod cronologic şi apoi se sistematizează;

justificarea:

- documentele atestă producerea operației sau fenomenului ce a avut loc;

verificarea:

- urmăreşte necesitatea, oportunitatea, realitatea şi exactitatea operațiilor sau fenomenelor consemnate;

asigurara integrității patrimoniale:

- realizează evidența cantitativă şi valorică a mărimii fiecărui element patrimonial şi a întregului patrimoniu;

calculul costurilor:

- realizează cuantificarea mişcărilor şi transformărilor şi a rezultatelor acestora;

funcția juridică:

- documentele sunt dovezi de probă în justiție pentru drepturile şi obligațiile create în legătură cu patrimoniul unității.

Îndeplinirea acestor funcții este condiționată de calitatea documentelor, de operativitatea întocmirii lor şi de viteza cu care circulă de la locul întocmirii şi până la locul înregistrării şi valorificării lor.

4.2. Circuitul documentelor contabile

Documentele contabile au o utilizare generală în toate lucrările de contabilitate, reflectând toate operațiile economice legate de starea şi mişcarea mijloacelor economice, urmare a proceselor de aprovizionare, producție şi desfacere, a relațiilor de drepturi şi obligații generate de acestea şi de stabilire a rezultatelor.

Documentele contabile reprezintă unul din elementele componente ale metodei contabilității întrucât înregistrarea operațiilor economice în conturi se face numai după ce acestea au fost consemnate în documente corespunzătoare.

☞ **Întocmirea documentelor contabile**

Documentele *se întocmesc* pe formulare tipizate manual sau cu mijloace tehnice, la locul de muncă în cadrul căreia se produc operațiile economice.

Întocmirea manuală a documentelor se realizează cu cerneală, cu pastă sau creion chimic şi prezintă unele dezavantaje: volum mare de muncă, nu asigură exactitatea deplină a datelor, nu asigură operativitate şi productivitate corespunzătoare, nu asigură calitate superioară etc.

Întocmirea cu mijloace tehnice a documentelor elimină în mare măsură neajunsurile întocmirii manuale a documentelor, impune în schimb anumite limite legate de mărimea, conținutul şi formatul documentelor în funcție de particularitățile tehnice ale echipamentelor utilizate.

Indiferent de modalitatea de întocmire a documentelor contabile, aceasta trebuie să fie clară şi completă, respectând toate regulile privitoare la conținutul şi forma lor condiționând calitatea şi exactitatea informațiilor contabile.

Valabilitatea întocmirii documentelor contabile este dată de îndeplinirea unor condiții: documentele să fie scrise clar şi citeț pentru a se evita orice posibilitate de interpretare; să nu conțină ştersături sau corecturi; să fie întocmite la timp; să aibă anulate rândurile libere; să conțină date exacte şi reale; sumele să fie înscrise în cifre şi litere.

Documentele trebuie să fie întocmite la timp, pentru a asigura operativitatea informațiilor contabile. Între producerea operațiilor economice şi întocmirea documentelor trebuie să existe o deplină concordanță. Toate operațiile economice trebuie consemnate în documente. De altfel, Legea contabilității reglementează acest lucru: ,,Orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în

contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ”. Astfel, reflectând toate operațiile economice privind starea şi mişcarea patrimoniului, documentele constituie baza înregistrării în contabilitate, influențând exactitatea şi operativitatea informațiilor contabile.

☞ **Prelucrarea documentelor contabile**

Prelucrarea documentelor, constă în sortarea documentelor pe operații, exprimarea în etalon monetar, cumularea unor documente primare şi obținerea documentelor centralizatoare, verificarea de formă, aritmetică şi de fond privind legalitatea, realitatea, oportunitatea, necesitatea şi economicitatea operațiilor consemnate în documente, iar în final înregistrarea în contabilitate.

În vederea înregistrării în contabilitate, se face analiza şi contarea documentelor justificative. Înregistrările se fac document cu document sau pe bază de documente centralizatoare.

☞ **Verificarea documentelor contabile**

Verificarea documentelor, este operația premergătoare înregistrării operațiilor economice în conturi şi constă în controlul respectării condițiilor de formă şi de fond pe care acestea trebuie să le îndeplinească. Verificarea se face în scopul evitării unor nereguli, eliminării unor abuzuri şi al reflectării realității în contabilitate.

Verificarea documentelor contabile poate fi de formă sau de fond.

Verificarea de formă a documentelor priveşte: folosirea modelului de document corespunzător naturii operației economice consumate; completarea tuturor elementelor cerute de document; existența semnăturilor persoanelor autorizate; existența aceluiaşi număr de ordine pentru fiecare exemplar în cazul documentelor întocmite în mai multe exemplare. În continuare se verifică exactitatea datelor şi corectitudinea calculelor efectuate.

Verificarea de fond a documentelor vizează: legalitatea, necesitatea, realitatea, oportunitatea şi economicitatea operațiilor economice consemnate.

Greşelile constatate la întocmirea documentelor pot fi corectate cu respectarea anumitor reguli: corectarea în documente trebuie să se facă în aşa fel încât să se poată recunoaşte cu uşurință că ea a intervenit cu ocazia întocmirii documentului şi nu mai târziu, iar cei care au întocmit documentul au cunoştință de corectura respectivă; în document nu se admit ştersături; rectificarea greşelilor în documente se face prin tăierea textului sau a sumei greşite cu o linie, aşa încât să se poată citi ceea ce a fost greşit; deasupra textului sau a sumei care a fost corectate se face mențiunea asupra acestui fapt, care se confirmă prin semnăturile aceloraşi persoane care au semnat inițial documentul.

După înregistrarea documentelor contabile în conturi, acestea parcurg ultima fază a circuitului lor – clasarea la dosar.

☞ **Clasarea**

Clasarea reprezintă totalitatea operațiunilor de aranjare a documentelor într-o anumită ordine, strict determinată, în scopul asigurării păstrării lor în bune condiții şi pentru a putea fi uşor utilizate ulterior în vederea obținerii informațiilor necesare.

☞ **Păstrarea**

Păstrarea documentelor, impune asigurarea integrității depline a lor, deoarece acestea servesc pentru controlul operațiilor economice efectuate, informarea sau documentarea în timp a organelor şi organismelor abilitate sau autorizate în acest scop.

De regulă, păstrarea documentelor pentru anul curent se organizează în ***arhiva curentă*** a fiecărui sector sau compartiment al unității patrimoniale, iar păstrarea documentelor din anii precedenți se organizează în ***arhiva generală*** a unității patrimoniale.

După depunerea documentelor la arhivă, consultarea, folosirea şi eliberarea de copii sau extrase de pe acestea se face numai cu respectarea actelor normative. În cazul eliberării unui document original din arhivă, în locul acestuia se introduce copia certificată de pe documentul original, procesul-verbal încheiat, aprobarea eliberării documentului şi semnătura persoanei care a ridicat documentul original.

Termenele de păstrare a documentelor se stabilesc prin acte normative şi diferă în funcție de natura şi importanța documentului. La expirarea termenului de păstrare a documentelor, acestea se scot din arhivă şi se predau la serviciile de corectare.

Care sunt funcțiile documentelor contabile ? Dar circuitul acestora? (vezi pag. 44)

4.3. Clasificarea documentelor contabile

Urmare a diversității operațiilor economice consemnate în documentele contabile acestea se clasifică după mai multe criterii:

A. După **modul de întocmire şi rolul** pe care îl dețin în cadrul sistemului informațional contabil documentele contabile pot fi:

Documentele justificative, sunt acele documente contabile în care se consemnează operațiile economice în momentul efectuării lor, asigurând pe această cale intrarea informațiilor în sistemul informațional contabil. Ele servesc ca dovadă a înfăptuirii operațiilor economice şi ca instrument de fundamentare a instrumentelor contabile.

Documentele de evidență contabilă, sunt acele documente în care se înregistrează cronologic şi grupat, operațiile economice consemnate în documentele justificative. Documentele de evidență contabilă se prezintă sub forma unor fişe sau registre legate, cu un conținut şi o formă corespunzătoare scopului pentru care se țin. Cu ajutorul documentelor de evidență contabilă se formalizează şi concretizează înregistrarea operațiilor economice în sistemul de conturi, asigurându-se pe această bază de informații privind starea şi mişcarea patrimoniului.

Documentele de sinteză şi raportare, sunt documentele centralizatoare prin intermediul cărora, datele înregistrate cu ajutorul sistemului de conturi sunt consolidate şi prezentate ca un tot unitar. Cu ajutorul documentelor de sinteză şi raportare, situația patrimoniului şi rezultatele obținute de unitatea patrimonială sunt prezentate sub forma unui sistem de indicatori economico-financiari. Documentele de sinteză şi raportare cuprind: bilanțul contabil, contul de profit şi pierdere, tabloul de finanțare, anexa de bilanț etc.

B. După **natura operațiilor** la care se referă documentele contabile pot fi:

Documente pentru activitatea financiar-contabilă, cuprind documentele privind activele imobilizate, activele circulante, pasivele, rezultantele financiare etc;

Documente pentru alte activități, care nu constituie acte justificative pentru înregistrările contabile: documente privind activitatea de cercetare, proiectare, investiții, programare şi urmărirea producției, întreținerea şi reparațiile la utilaje, documente privind activitatea de control tehnic de calitate şi metrologie, personal, informatică, secretariat-administrativ etc.

C. După **funcția** pe care o îndeplinesc, documentele contabile pot fi:

Documente de dispoziție, sunt acelea prin care se transmite ordinul de a se executa o operație economică (dispoziția de plată, ordinul de plată, comanda etc.). Aceste documente nu fac dovada executării efective a operației respective şi de aceea, nu pot servi ca bază pentru înregistrarea lor în contabilitate;

Documente justificative sau de execuție, cuprind date cu privire la executarea operațiilor economice. Ele servesc ca bază pentru înregistrarea operațiilor respective în conturi (factura, chitanța, bonul de consum, nota de recepție şi constatare de diferențe etc.);

Documente mixte sau *combinate,* reunesc trăsăturile documentelor de dispoziție şi a celor justificative. Ele cuprind date privind dispoziția de executare a operației, dar şi dovada înfăptuirii ei. Aceste documente sunt inițial documente de dispoziție, iar prin completarea lor cu date referitoare la executarea operațiilor respective, ele devin documente justificative (bonul de consum întocmit la lansarea produselor în fabricație, care după eliberarea materialelor din magazie şi completarea lui cu date privitoare la efectuarea operației, devine document justificativ).

D. După numărul operațiilor contabile pe care le cuprind, documentele se împart în doua grupe:

Documente singulare, conțin date privitoare la o singură operație economică: chitanța, bonul de consum, factura etc.

Documente cumulative sau *centralizatoare*, conțin date privind mai multe operații economice de acelaşi fel. De aceea, pe lângă datele obligatorii comune tuturor categoriilor de documente, acestea conțin în plus, ca date specifice: diferite totaluri cantitative şi valorice, perioada pentru care au fost centralizate datele din documentele individuale, numărul de ordine al acestora, locul păstrării documentelor etc.

E. După locul unde se întocmesc şi circulă, documentele pot fi:

Documente interne, care se întocmesc în cadrul unităților patrimoniale şi consemnează operațiile economice cu privire la activitatea acestora. Unele dintre aceste documente circulă şi rămân în interiorul unităților respective (bonul de consum, bonul de lucru, nota de predare etc.). Alte documente din această grupă circulă în afara unității, la alte unități patrimoniale (facturile întocmite pentru produsele livrate, lucrările executate, serviciile prestate, mărfurile vândute, cecurile etc.);

Documente externe, sunt cele care s-au întocmit în afara unităţii şi justifică raporturile economice cu alte unităţi sau persane fizice (facturile furnizorilor, extrasele de cont de bancă, mandatele poştale pentru sumele primite etc.)

F. După **sfera de aplicare**, documentele se grupează în:

Documente generale sau *comune,* care se folosesc în toate unităţile patrimoniale. În această categorie intră documentele privitoare la activitatea financiar-contabilă (nota de recepţie şi constatare de diferenţe, bonul de consum, chitanţa, factura etc.).

Documente specifice, care se utilizează în anumite ramuri ale economiei, fiind determinate de particularităţile acestora („Nota de predare” se utilizează pentru predarea produselor obţinute la magazie în unităţile de producţie sau „Devizele” în cazul unităţilor de construcţii).

G. După **forma de prezentare** pot exista:

Documente tipizate, care se întocmesc pe formulare tip, strict determinate, a căror folosire este obligatorie. Din această categorie fac parte toate documentele generale sau comune care se folosesc de către toate unităţile patrimoniale. Regulamentul de aplicare al Legii contabilităţii cuprinde Nomenclatorul privind metodele registrelor şi formularelor tipizate comune privind activitatea financiară şi contabilă;

Documente netipizate, care se întocmesc, fie pe formulare specifice fiecărei ramuri economice, fie pe hârtia simplă, fără a avea un format tip, dinainte stabilit.

Care sunt criteriile de clasificare a documentelor contabile? (vezi pag. 48-50)

4.4. Registrele de contabilitate

Principalele registre ce se folosesc în contabilitate sunt: registrul jurnal, registrul inventar şi registrul „cartea mare”.

Persoanle juridice care, potrivit legii pot conduce contabilitatea în partidă simplă înregistrează operaţiunile patrimoniale cu ajutorul registrului jurnal de încasări şi plăţi.

☞ **Registrul jurnal**

Registrul jurnal este un document contabil obligatoriu în care se înregistrează, în mod cronologic, operaţiunile patrimoniale prin respectarea succesiunii documentelor după data de întocmir sau intrare a acestora în unitate.

Registrul jurnal se întocmeşte de persoana juridică fără scop lucrativ şi de fiecare subunitate a acesteia, cu contabilitate proprie.

Registrul jurnal este prezentat sub forma unui registru-jurnal general şi a unor registre-jurnal auxiliare.

Principalele registre jurnal auxiliare care pot fi utilizate sunt cele privind aprovizionările, vânzările, trezoreria, operaţiile diverse, în funcţie de necesităţile unităţii.

Periodic, de regulă lunar, totalurile jurnalurilor auxiliare se centralizează în registrul jurnal general.

Înregistrările operaţiunilor patrimoniale în registrele-jurnal au la bază elemente cu privire la felul, numărul şi data documentului justificativ, sume parţiale şi totale, explicaţiile şi conturile debitoare şi creditoate corespunzătoare operaţiunilor efectuate.

Registrul jurnal se numerotează, se parafează şi se înreguistrează la organele fiscale, la fiecare început de exerciţiu sau ori de câte ori se deschide un registru-jurnal nou.

Registrul jurnal se întocmeşte într-un singur exemplar, se utilizează numai de compartimentul financiar contabil şi se arhivează la unitatea patrimonială care îl arhivează.

☞ **Registrul inventar**

Registrul inventar este un document contabil în care se înregistrează toate elementele patrimoniale de activ şi de pasiv, grupate în funcţie de natura lor, conform posturilor din bilanţul contabil, inventariate potrivit normelor legale.

Elementele patrimoniale înscrise în registrul-inventar au la bază listele de inventariere sau alte documente care justifică conţinutul fiecărui post din bilanţul contabil.

Registrul inventar se întocmeşte la înfiinţarea unităţii, anual la încheierea exerciţiului financiar, cu ocazia încetării, potrivit legii, a activităţii acesteia pe bază de inventar faptic, precum şi în alte situţii.

În cazul în care inventarierea are loc pe parcursul anului, în registrul inventar se înregistrează soldurile existente la data inventarierii, la care se adaugă intrările şi se scad ieşirile de la data inventarierii până la data încheierii exerciţiului financiar.

Registrul inventar se întocmeşte la nivelul fiecărei subunităţi, precum şi centralizat, la nivelul persoanei juridice fără scop lucrativ.

Registrul inventar se întocmeşte într-un singur exemplar, fără ştersături şi spaţii libere pe baza datelor cuprinse în listele de inventariere, prin gruparea acestora pe conturi ce constituie posturi de bilanţ distincte.

☞ **Registrul "Cartea mare"**

Registrul "Cartea mare" este un document contabil obligatoriu în care se înscriu lunar, direct sau prin regrupare pe conturi corespondente, înregistrările efectuate în registrul jurnal, stabilindu-se situaţia fiecărui cont, respectiv soldul iniţial, rulajele debitoare, rulajele creditoare şi soldurile finale.

Cartea mare stă la baza întocmirii balanţei de verificare şi se întocmeşte de persoana juridică fără scop lucrativ şi de fiecare subunitate a acesteia, cu contabilitate proprie.

Registrul „cartea mare" deţine un rol important în sistematizarea şi structurarea rulajelor fiecărui cont utilizat, pe conturi corespondente. este totodată, un instrument de verificare a înregistrărilor contabile efectuate şi de asemenea, o sursă pentru furnizarea datelor necesare analizei bilanţului contabil. registrul cartea-mare se prezintă în două versiuni: registrul cartea-mare clasică şi registrul cartea-mare şah.

Registrul „cartea mare" nu se numerotează, nu se şnuruieşte şi nu se parafează. De asemenea, nu se vizează de organele fiscale teritoriale. Registrul cartea-mare se utilizează pentru întocmirea balanţei de verificare lunară. Se arhivează la unitatea patrimonială, alături de celelalte documente contabile.

Registrele de contabilitate pot fi prezentate sub formă de registru sau foi volante şi listări informatice legate sub formă de registru, după caz.

Registrele de contabilitate se utilizează în strictă concordanţă cu destinaţia acestora şi se prezintă în mod ordonat şi completate astfel încât să permită în orice moment identificarea şi controlul operaţiunilor patrimoniale efectuate.

Registrele de contabilitate numerotate, şnuruit, parafate, înregistrate la

organele fiscale teritoriale şi conduse regulat pot fi admise ca probă în cazul litigiilor persoanelor juridice fără scop lucrativ, precum şi în orice alte situaţii.

Totodată, absenţa registrelor de contabilitate sau neţinerea cu regularitate a acestora lipseşte persoana juridică de mijloacele de probă în relaţiile cu organele fiscale şi dă posibilitatea acestora din urmă de a stabili obligaţiile faţă de bugetul statului, fără a ţine seama de datele din contabilitate. Forma de prezentare este arătată mai jos.

Enumeraţi şi precizaţi conţinutul registrelor contabile? (vezi pag. 51-53)

UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 5
FORME ŞI METODE DE EVALUARE

5.1. Noțiunea şi principiile evaluării patrimoniului

Operațiile economice care au loc în unitățile patrimoniale sunt înregistrate în contabilitate în expresie bănească urmare a utilizării procedeului metodei contabilității: evaluarea.

☞ **Definiția evaluării**

Evaluarea, ca procedeu al metodei contabilității constă în cuantificarea, iar pe această bază măsurarea în expresie bănească a existenței, stării, mişcării şi transformării patrimoniului, pentru a-l reflecta în contabilitate.

Prin evaluare se asigură legătura întregului flux informațional contabil de culegere, prelucrare şi informare contabilă, care permite trecerea de la informații singulare, individuale, exprimate în etalon natural la informații multiple, de sinteză, exprimate în expresie valorică. Evaluarea este strâns legată de celelalte procedee pentru a căror aplicare este necesară exprimarea valorică prezentă în aplicarea unor procedee moderne de calculație a costurilor la înregistrarea acestora in conturi, in aplicarea procedeelor verificării şi controlului prin intermediul balanței de verificare, la inventarierea patrimoniului prin conjugarea etalonului calitativ cu cel valoric şi la întocmirea bilanțului prin verificarea echilibrului dintre activ si pasiv.

Informațiile furnizate de contabilitate obținute prin utilizarea evaluării la toate nivelele şi în toate momentele circuitului de prelucrare contabilă sunt utilizate în managementul unității patrimoniale pentru luarea deciziilor.

☞ **Principii**

Pentru ca evaluarea să dea o imagine fidelă patrimoniului, trebuie respectate o serie de principii, care influențează întreaga metodologie a acestui procedeu al metodei contabilității. Aceste principii sunt:

- *principiul stabilirii obiectului evaluării*, în virtutea căruia problema evaluării este pusă diferențiat de la o categorie de bunuri la alta. Astfel, într-un mod se pune problema evaluării imobilizărilor corporale pentru care se utilizează metoda analitică, conform căreia se realizează evaluarea individuală a fiecărui obiect şi în alt mod se pune problema evaluării activelor circulante materiale, pentru care se impune metoda sintetică, mai ales la ieşirea acestora din patrimoniu. Pentru bunurile care se vând terților se utilizează prețurile pentru evaluarea bănească a lor iar pentru bunurile care se consumă în cadrul fluxurilor interne unitatea patrimonială le evaluează cu ajutorul costurilor;

- *principiul valorii reale*, conform căruia bunurile se evaluează la valoarea

reală, deoarece numai în acest fel se evidenţiază toate stadiile circuitului economic asigurând astfel siguranța patrimoniului. Valoarea reală a elementelor patrimoniale reprezintă valoarea de utilitate a bunurilor în momentul respectiv, care se stabileşte luându-se în considerare starea fizică a acestora, preţul pe piaţă al bunurilor asemănătoare, amplasare, precum şi utilitatea lor. În cazul creanţelor şi datoriilor valoarea de utilitate se determină ţinându-se seama de valoarea probabilă care se va încasa, care trebuie plătită;

- *principiul alegerii formei de evaluare*, conform căreia elementele patrimoniale se evaluează în funcţie de scopul urmărit. Pentru înregistrările curente în contabilitate se practică evaluarea la costul de producţie, preţul de achiziţie (procurare) sau de obţinere a elementelor evaluării, iar pentru evaluările făcute periodic se utilizează valoarea actuală sau de utilitate la preţul zilei;

- *principiul prudenţei*, conform căruia în evaluarea elementelor patrimoniale trebuie să se ţină seama de deprecierile, riscurile şi pierderile posibile de înregistrat ca urmare a activităţii viitoare a unităţii patrimoniale. Nu se admite supraevaluarea elementelor de activ şi a veniturilor, respectiv subevaluarea elementelor de pasiv şi a cheltuielilor;

- *principiul permanenţei metodelor*, conform căruia se impune continuitatea aplicării normelor şi regulilor utilizate pe tot parcursul exerciţiului, ca de altfel şi de la un exerciţiu la altul, asigurându-ţi în acest fel comparabilitatea informaţiilor contabile;

- *principiul cuantificării influenţei factorului timp*, conform căruia se impune actualizarea permanentă a preţurilor în funcţie de evoluţie a acestora în timp.

5.2. Sistemul de preţuri şi tarife, bază a evaluării patrimoniului

Evaluarea elementelor patrimoniale se realizează folosind diferite costuri, preţuri sau tarife. Legea contabilităţii nr. 82/1991 republicată în 2005 precizează că „înregistrarea în contabilitate a elementelor de activ se face la costul de achiziţie, de producţie sau la valoarea justă pentru alte intrări decât cele prin achiziţie sau producţie, după caz”. De asemenea, „creanţele şi datoriile se înregistrează în contabilitate la valoarea nominală”.

☞ **Costul**

Costurile reprezintă totalitatea cheltuielilor efectuate de unitatea patrimonială în vederea obţinerii produselor, lucrărilor sau serviciilor. Acestea

îmbracă diverse forme:

- *costul de achiziție* reprezintă valoarea de achiziție a bunurilor procurate cu titlu oneros. Costul de achiziție se compune din prețul de cumpărare negociat şi înscris în factura primită de la furnizor, taxele de import şi alte taxe (cu excepția acelora pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuieli de transport, manipulare şi alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziției bunurilor respective. Reducerile comerciale acordate de furnizor nu fac parte din costul de achiziție.

- *costul de producție*, reprezintă valoarea la care sunt produse bunurile de unitatea patrimonială. Costul de producție cuprinde: costul de achiziție al materiilor prime şi materialelor consumabile şi cheltuieli de producție direct atribuibile bunului (materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă, alte cheltuieli directe), precum şi cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricație. Nu se includ în costul de producție următoarele elemente:

- pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise;

- cheltuielile de depozitare (cu excepția cazurilor în care aceste costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație);

- cheltuielile (regiile) generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma şi locul final;

- costurile de desfacere.

☞ **Prețul**

Prețurile, reprezintă suma sau valoarea care se încasează pentru bunurile vândute. Pentru furnizori ele reprezintă prețuri de vânzare, iar pentru cumpărători reprezintă prețuri de cumpărare sau de achiziție. Acestea cuprind:

- *prețurile cu ridicata*, reprezintă prețurile la care se vând bunurile între unitățile patrimoniale. Prețurile cu ridicata cuprind: costul complet al bunurilor vândute şi profitul producătorului.

- *prețurile cu amănuntul*, reprezintă prețurile la care se vând mărfurile către populație. Prețurile cu amănuntul cuprind: costul complet al bunurilor vândute, adaosul comercial şi taxa pe valoarea adăugată.

☞ **Tariful**

Tarifele, reprezintă elemente băneşti asemănătoare prețurilor cu ajutorul cărora se evaluează lucrările executate şi serviciile prestate sau pentru munca prestată de personalul salariat. Tarifele au structură asemănătoare costurilor de producție.

Aplicații

Aplicația nr. 1

Societatea comercială "X" a achiziționat o linie tehnologică pentru fabricarea produselor de panificație, pentru care s-au efectuat următoarele cheltuieli: valoarea liniei tehnologice 10.000 $; taxe vamale 10%; comision vamal 1% cheltuieli de transport pe teritoriul țării 700lei; cheltuieli cu montajul 400 lei.

Cursul leu/$ la data achiziției era 3,1lei.

Costul de achiziție al liniei tehnologice este format din:

Valoare linie tehnologică (10.000 x3,1lei /$)	*31.000*
+ taxe vamale (10% x 31.000)	*3100*
+ comision vamal (1% x 31.000)	*310*
(=) Cost de achiziție în vamă	*34.410*
+ cheltuieli de transport	*700*
+ cheltuieli cu montajul	*400*
(=) Cost de achiziție linie tehnologică	*35.510*

Aplicația nr. 2

O întreprindere de import a achiziționat mărfuri în valoare de 1000$, taxe vamale 10%; comision vamal 0,5%; adaos practicat de societate 4%.

Cursul de schimb din momentul achiziției era 3,1lei/$.

Pentru determinarea prețului de livrare la intern se vor parcurge următoarele etape:

Valoarea externă la preț de cumpărare (1000$ x 3,1 lei)	*3.100*
+ taxa vamală (10% x 3.100)	*310*
+comision vamal (0,5% x 3.100)	*15,5*
(=)Valoare în vamă	*3.425,5*
+adaos societate importatoare(4% x 3.100)	*124*
(=) Preț de vânzare la intern	*3.549,5*

Precizați modul de formare al costului de achiziție (vezi pag. 55-57)

5.3. Forme şi metode de evaluare a elementelor patrimoniale

În raport de modul de efectuare în timp a evaluării sunt cunoscute două forme de evaluare: ***evaluarea curentă şi evaluarea periodică***.

☞ **Evaluarea curentă**

A. Evaluarea curentă

Practicată la înregistrarea operațiilor economice în contabilitate pe tot parcursul desfăşurării activității, evaluarea curentă este numită şi evaluarea contabilă.

Evaluarea curentă are la bază unul din principiile fundamentale ale evaluării – principiul costului istoric sau al costului de producție – ce constă în evaluarea elementelor patrimoniale la costul de origine sau de intrare stabilit pe baza documentelor justificative.

☞ **La intrarea în patriminiu**

Evaluarea curentă în faza de intrare în patrimoniu

Bunurile sunt evaluate în faza de intrare în patrimoniu la costul istoric sau de origine, în funcție de modul de dobândire a lor, ce se poate identifica cu costul de achiziție, costul de producție, valoarea de aport, valoare justă sau valoare nominală.

- *costul de achiziție* se utilizează pentru evaluarea bunurilor procurate cu titlu oneros. Costul de achiziție este format din elementele precizate în subcapitolul anterior. Imobilizările financiare se evaluează la costul de achiziție sau valoarea determinată prin contractul de dobândire a acestora;

- *costul de producție* se utilizează pentru evaluarea bunurilor produse în unitatea patrimonială. Principalele bunuri produse şi evaluate de unitățile patrimoniale la cost de producție sunt: producția de imobilizări şi produsele şi producția în curs de execuție;

- *valoarea de aport* reprezintă metoda de evaluare curentă pentru elementele patrimoniale intrate prin aportul în natură adus de acționari sau asociați la capitalul social. Aportul în natură la capitalul social al societății este scutit de taxa pe valoarea adăugată, conform reglementărilor legale.

- *valoarea justă* reprezintă valoarea la care sunt evaluate bunurile obținute cu titlu gratuit (donații). Prin valoare justă se înțelege suma pentru care un activ ar putea fi schimbat de bunăvoie între părți aflate în cunoştință de cauză în cadrul unei tranzacții cu prețul determinat obiectiv.

- *valoarea nominală* se utilizează pentru evaluarea creanțelor şi datoriilor în contabilitate. Valoarea nominală este egală cu suma de lichidități sau echivalentul de lichidități ce se vor încasa sau plăti în schimbul lor. Creanțele şi

datoriile în devize se evaluează în contabilitate în lei, la cursul de schimb în vigoare la data efectuării operațiilor. Eventualele diferențe de curs valutar între data înregistrării creanțelor şi datoriilor în devize şi data încasării respectiv plății lor, se înregistrează ca venituri sau cheltuieli financiare după caz.

În funcție de specificul activității, pentru determinarea costului în cazul stocurilor poate fi folosită:

- fie *metoda costului standard*, în activitatea de producție sau
- fie *metoda prețului cu amânuntul*, în comerț cu amănuntul.

Costul standard ia în considerare nivelurile normale ale materialelor şi consumabilelor, manoperei, eficienței şi capacității de producție. *Diferențele de preț* față de costul de achiziție sau de producție trebuie evidențiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului.

☞ **La ieşirea din patriminiu**

Evaluarea curentă în faza de ieşire din patrimoniu

La data ieşirii din patrimoniu sau la darea în consum, bunurile se evaluează şi se scad din gestiune la valoarea lor de intrare.

*Evaluarea la ieşirea din patrimoniu a imobilizărilor***.** O imobilizare poate ieşi din patrimoniu prin cedare sau casare, atunci când nici un beneficiu economic viitor nu mai este aşteptat din utilizarea sa ulterioară. Cedarea sau casarea poate avea loc, fie la sfârşitul duratei de utilizare, fie mai înainte. În principiu, la ieşirea din patrimoniu, imobilizările se evaluează la valoarea contabilă.

Evaluarea la ieşirea din patrimoniu a stocurilor şi a investițiilor pe termen scurt. La ieşirea din patrimoniu, bunurile materiale de natura stocurilor şi investițiile financiare pe termen scurt se evaluează şi se înregistrează în contabilitate prin aplicarea metodei „costului mediu ponderat” (CMP), metodei „primei intrări – primei ieşiri” (FIFO) sau metodei „ultimei intrări – primei ieşiri” (LIFO). De asemenea, evaluarea şi înregistrarea în contabilitate a stocurilor se poate face şi la prețuri standard;

- evaluarea ieşirilor din stoc prin metoda „costului mediu ponderat” (CMP). Se poate face fie după fiecare intrare, fie calculat lunar sau la finele perioadei de gestiune ca medie ponderată a costurilor elementelor aflate în stoc la începutul perioadei şi a costului elementelor produse sau cumpărate în timpul perioadei, după formula următoare:

$$CMP = \frac{\sum_{i=1}^{n} Q_i p_i}{\sum_{i=1}^{n} Q_i}$$

unde:

Q = cantitatea aferentă stocului;

P_i = preţul unitar aferent stocului.

-evaluarea ieşirilor din stoc prin metoda „primei intrări – primei ieşiri” (FIFO), se face la costul de achiziţie sau de producţie al primei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie al lotului următor, în ordine cronologică;

-evaluarea ieşirilor din stoc prin metoda „ultimei intrări – primei ieşiri” (LIFO), se face la costul de achiziţie sau de producţie al ultimei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie al lotului anterior, în ordine cronologică.

Dacă s-a adoptat metoda costului standard, stocurile vor fi evaluate la ieşire din patrimoniu la costul standard corectat cu diferenţele de preţ repartizate asupra valorii bunurilor ieşite calculate pe baza unui coeficient de repartizare. Acest coeficient se înmulţeşte cu valoarea bunurilor ieşite din gestiune la preţ de înregistrare (cost standard).

Care sunt momentele la care se face evaluarea curentă a elementelor patrimoniale? Precizaţi cel puţin două metode de evaluare pentru fiecare moment. (vezi pag. 58-60)

☞ Evaluarea periodică

B. Evaluarea periodică

Evaluarea periodică se efectuează în două momente principale ale circuitului contabil, generat de operațiile economice: evaluarea de inventar şi evaluarea bilanțieră.

☞ La inventar

Evaluarea la inventar a elementelor patrimoniale

Evaluarea elementelor patrimoniale la inventariere, active imobilizate şi stocuri, se face la ***valoarea actuală*** a fiecărui element, denumită *valoare de inventar*, stabilită în funcție de utilitatea bunului, starea acestuia şi prețul pieței. La stabilirea valorii de inventar se aplică principiul prudenței, potrivit căruia se va ține seama de toate ajustările de valoare datorate deprecierilor.

Dacă valoarea stocurilor este mai mare decât valoarea de inventar, valoarea stocurilor se diminuează până la *valoarea realizabilă netă* prin înregistrarea unei ajustări de valoare pentru depreciere. Valoarea realizabilă netă reprezintă valoarea pe care întreprinderea ar primi-o dacă ar vinde bunurile la momentul inventarierii lor. Această valoare se stabileşte începând cu prețul pieței corectat cu coeficienții rezultați din evaluarea stării fizice a bunurilor ținând cont de locul lor de depozitare precum şi modalitatea de ambalare şi prezentare.

În situația constatării unor plusuri în gestiune, bunurile respective sunt evaluate la *valoarea justă*.

În situația constatării unor lipsuri în gestiune imputabile, bunurile lipsă vor fi evaluate şi imputate la *valoarea de înlocuire* care reprezintă costul de achiziție al unui bun cu caracteristici şi grad de uzură similare celui lipsă din gestiune, la data constatării pagubei.

Evaluarea creanțelor şi datoriilor se face la *valoarea lor probabilă de încasare sau de plată*, în conformitate cu reglementările contabile aplicabile. Evaluarea creanțelor şi a datoriilor exprimate în valută se face la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil la data închiderii exercițiului financiar.

☞ La bilanț

Evaluarea bilanțieră a elementelor patrimoniale

Evaluarea bilanțieră a elementelor patrimoniale se realizează la finele exercițiului cu prilejul închiderii conturilor în vederea întocmirii bilanțului contabil. Elementele patrimoniale de activ şi de pasiv de natura datoriilor se evaluează şi se reflectă în situațiile financiare anuale la valoarea de intrare numită şi valoarea contabilă, pusă de acord cu rezultatele inventarierii. În acest scop, valoarea de intrare se compară cu valoarea stabilită la inventariere şi se vor avea

în vedere următoarele:

- *pentru elementele de activ*, ***diferenţele constatate în minus*** între valoarea de inventar şi valoarea contabilă netă (valoarea de intrare, mai puţin eventuale ajustări pentru pierderi de valoare) a elementelor de activ se înregistrează în contabilitate pe seama unei amortizări suplimentare, în cazul activelor amortizabile pentru care deprecierea este ireversibilă sau se efectuează o ajustare pentru depreciere sau pierdere de valoare, atunci când deprecierea este reversibilă, *aceste elemente menţinându-se la valoarea de intrare;*

- *pentru elementele de pasiv de natura datoriilor*, ***diferenţele constatate în plus*** între valoarea de inventar şi valoarea de intrare a elementelor de pasiv de natura datoriilor se înregistrează în contabilitate pe seama elementelor corespunzătoare de datorii.

Care sunt valorile ce se compară cu ocazia evaluării bilanţiere a elementelor patrimoniale? (vezi pag. 61-62)

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

1. Mariana Demean, *Bazele contabilităţii,* Ed. Transversal, Târgovişte 2008, pag. 285-290; 300-304

2. Voinea Cristina Maria, State Violeta, *Bazele contabilităţii: de la principii la tehnici şi metode*, Ed. Valahia University Press, Târgovişte 2008, pag.71-101

3. *******Legea Contabilităţii nr. 82/1991*, republicată

4. **** Ordinul nr 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*

MODUL III
Contul şi dubla înregistrare

1. **Cuprins**
2. **Obiectiv general**
3. **Obiective operaționale**
4. **Dezvoltarea temei**
5. **Bibliografie selectivă**

Cuprins

- **UI 6. Definiția, forma şi structura contului**

= 1,5 ore

- **UI 7. Reguli de funcționare a conturilor. Dubla înregistrare şi corespondența conturilor**

= 1,5 ore

- **UI 8. Analiza contabilă a operațiilor economice. Formula contabilă**

= 2 ore

- **Obiectiv general: : Dobândirea de cunoştințe privind conturile, regulile de funcționare a acestora, precum şi întocmirea formulei contabile.**

- **Obiective operaționale: Însuşirea metodologiei de întocmire a formulei contabile.**

UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 6
DEFINIȚIA, FORMA ŞI STRUCTURA CONTULUI

6.1. Noțiunea, necesitatea şi conținutul economic al contului

☞ **Definiția contului**

Contul poate fi definit ca un procedeu specific al metodei contabilității ce reflectă existența şi mişcarea fiecărui element patrimonial ca efect al modificărilor produse de operațiile economice ce au loc într-o perioadă de gestiune.

Cu ajutorul contului se urmăresc şi se calculează în ordine cronologică starea inițială a elementului patrimonial, mişcarea lui în timp, iar în final se determină noua lui stare. Altfel spus, contul este un instrument de lucru al metodei contabilității folosit pentru evidențierea şi urmărirea grupată, ordonată şi sistematizată a informațiilor generate de mulțime şi diversitatea operațiilor economice.

Noțiunea de cont înglobează cele două laturi ale procesului cunoaşterii contabile: activitatea de ordonare şi sistematizare a informațiilor contabile şi activitatea practică de înscriere, respectiv de înregistrare a datelor, pe baza principiilor impuse de cerințele de grupare şi ordonare specifice contabilității.

Spre deosebire de bilanț, care reflectă situația sintetică în expresie valorică a tuturor elementelor patrimoniale la un moment dat, contul serveşte la evidențierea unui singur element patrimonial modificat de operațiile economice. Contul reflectă atât situația la un moment dat cât şi creşterile şi micşorările elementului patrimonial a cărui evidență o ține. În fiecare cont se înregistrează existentul de mijloace şi de surse de la începutul perioadei de gestiune preluate din bilanț şi se continuă cu înregistrarea pe baza documentelor justificative, a modificărilor mijloacelor şi surselor determinate de operațiile economice pe parcursul perioadei. Pe baza datelor înregistrate în fiecare cont se poate determina existentul de la sfârşitul perioadei astfel:

EXISTENTE INIȚIALE + CREŞTERI - MICŞORĂRI = EXISTENTE FINALE

☞ **Conținutul contului**

Orice cont deschis în contabilitatea curentă are un anumit ***conținut economic, determinat de însăşi elementul patrimonial,*** care se evidențiază cu ajutorul său şi care poate fi:

- *bun economic* de o anumită destinație, ca de exemplu: mijloc fix, materie primă, produs finit, marfă, numerar din casieria unității, disponibil la bancă etc.;

- *sursă de finanțare,* în funcție de modul de proveniență a bunurilor economice, ca de exemplu: capital social, credite bancare pe termen lung şi mediu sau scurt, datorii față de furnizori, de bugetul statului etc.;

- *proces economic*, care antrenează venituri şi cheltuieli pe fazele circuitului economic, ca de exemplu: aprovizionarea cu materiale şi mărfuri, producția de bunuri materiale, lucrări şi servicii, vânzarea produselor şi mărfurilor etc.;

- *rezultat financiar,* care se prezintă sub formă de profit sau pierdere.

Totalitatea conturilor folosite de contabilitatea curentă pentru reflectarea obiectului său de studiu constituie *sistemul conturilor.*

6.2. Forma şi structura contului

A. Forma contului

☞ **Forma contului**

Datorită faptului că modificările pe care le suferă elementele patrimoniale reflectate cu ajutorul contului constau în creşteri şi micşorări, contul a trebuit să adopte o astfel de formă care să permită înregistrarea separată a celor două feluri de modificări pentru a putea cunoaşte totalul fiecăreia dintre ele.

Urmare a necesităților de evidențiere a celor două tipuri de operații economice privind creşterile şi micşorările, contul a trebuit să îmbrace o formă care să permită înregistrarea separată a acestor modificări pentru a putea cunoaşte şi explica ***numărul, mărimea şi totalul*** fiecărui sens de modificare. S-a considerat astfel că forma care răspunde cel mai bine necesităților respective, este aceea bilaterală, de balanță, a cărei prezentare simplificată se aseamănă cu litera "T". forma este utilizată şi din punct de vedere didactic.

În felul acesta, se înregistrează într-o parte a contului creşterile, care se adună între ele, iar în partea opusă micşorările, care, de asemenea, se adună între ele. Deci în fiecare parte a conturilor, se fac adunări de sume, nu şi scăderi; pentru a scădea o sumă din alta, ea trebuie înregistrată fie pe partea opusă celei din care se scade, reprezentând o micşorare, fie pe aceeaşi parte cu aceasta, dar în roşu, sau în negru, încadrate în chenar, care are semnificația unor sume cresc scad între ele în negru pe aceeaşi parte a contului, reprezentând o rectificare a sumelor înregistrate anterior.

☞ Sunt cunoscute două forme de reprezentare: formă unilaterală şi formă bilaterală.

Forma unilaterală a contului 401 Furnizori

Date generale			*Debit*	*Credit*	Sold
Data	Document	Explicații			
01.01	Bilanț	Existent inițial		10	10
15.01	Factura	Recepționat materii prime		50	60
20.01	Ordin de plată	Plăți furnizor	30		30
30.01	Factură	Recepționat piese schimb		20	50

Forma bilaterală a contului 301 Materii prime

DEBIT							***CREDIT***
Date generale			Suma	Date generale			Suma
Data	Document	Explicații		Data	Document	Explicații	
01.01	Bilanț	Existent inițial	50	05.01	Bon consum	Consum mat. prime	10
10.01	Factura	Recepționat mat. prime	20	15.01	Bon consum	Consum mat. prime	20
25.01	Factura	Recepționat mat. prime	30		(RC)	Rulaj creditor	30
	(RD)	Rulaj debitor	50		(TSC)	Total sume creditoare	30
	(TSD)	Total sume debitoare	100				

Forma bilaterală a contului, cunoscută şi sub denumirea de forma clasică se prezintă asemănător unui tabel cu două părți: în una din părți se înregistrează existentul inițial şi creşterile elementului pentru care s-a deschis contul respectiv, iar în cealaltă parte se înregistrează micşorările aceluiaşi element. Convențional s-a stabilit că în cazul conturilor de bunuri economice, existentele inițiale şi creşterile să se înregistreze în partea stângă, iar micşorările în partea dreaptă; spre deosebire de acestea, în cazul conturilor de surse de finanțare, înregistrările se fac invers în sensul că existentele inițiale şi creşterile se înregistrează în partea dreaptă, iar micşorările în partea stângă. Deci, *înregistrările în conturi se fac în raport de conținutul lor economic.*

Deşi această formă prezintă separat creşterile cât şi micşorările, dezavantajează prin faptul că nu oferă posibilitatea determinării existentelor patrimoniale după fiecare operațiune economică înregistrată.

Din această cauză s-a găsit o altă formă grafică de prezentare, denumită

unilaterală.

Înregistrarea în cont se face în ordine cronologică şi cu exprimarea în etalon bănesc, uneori şi cantitativ (exemplu pentru evidența materiilor prime, materialelor, etc.).

Deci, în această formă, a contului, soldul se stabileşte după fiecare operație economică sau financiară înregistrată.

Ce este contul şi de cine este dat conținutul său economic. Exemplificați. (vezi pag. 66)

B. Structura contului

Totalitatea elementelor necesare pentru a reflecta informațiilor clare şi complete cu privire la starea şi mişcarea contului formează structura contului.

Elementele principale ale contului sunt: titlul contului, debitul şi creditul contului, explicația operației înregistrate, rulajul contului, totalul sumelor şi soldul contului.

Titlul contului

☞ **Titlul contului**

Pentru a se identifica de celelalte conturi, fiecărui cont i se atribuie o denumire stabilă cât mai aproape sau, dacă este posibil, chiar identică cu denumirea elementului patrimonial a cărui evidență o ține. Exemplu: pentru elementul patrimonial „Materii prime” se deschide contul cu aceeaşi denumire, pentru numerarul din casierie se deschide contul „Casa” etc. Totodată fiecare cont are un simbol cifric, care uşurează munca practică de contabilitate.

Debitul şi creditul contului

☞ **Debitul şi creditul contului**

Sunt denumirile celor două părți opuse ale contului care permit separarea creşterilor de micşorări. În mod convențional partea stângă a contului a fost denumită debit (D) iar partea dreaptă credit (C). Denumirea îşi are originea în verbele latine „debere” care înseamnă a datora şi „credere” care înseamnă a crede. Astfel, conturile erau folosite pentru înregistrarea relațiilor juridice dintre persoanele care participau la operațiile economice şi între care apăreau drepturi şi obligații. Ca urmare, noțiunea de *debit* provine de la cea de debitor, iar cea de

credit de la cea de creditor. Ulterior, pe măsura evoluției funcției de înregistrare şi calcul a contului noțiunile de debit şi credit au căpătat un conținut mai larg, ele fiind folosite pentru sistematizarea tuturor genurilor de modificări în structura elementelor patrimoniale.

☞ **Explicația operației**

Explicația operației

Fiecare operație economică consemnată într-un document justificativ se înregistrează apoi în contul corespondent elementului patrimonial. Fiecare înregistrare este explicată *descriptiv* sau *contabil.*

Explicația descriptivă, reprezintă descrierea detailată a operației înregistrate, respectiv a naturii operației economice a documentului justificativ şi a datei când aceasta a avut loc.

Explicația contabilă, înseamnă indicarea contului corespondent din cadrul formulei contabile.

☞ **Rulajul contului**

Rulajul contului

Sumele înregistrate într-un cont, într-o perioadă de timp, fără existențele inițiale formează rulajul contului. În funcție de partea în care se înregistrează sumele într-un cont, rulajul poate fi debitor sau creditor.

☞ **Totalul sumelor**

Totalul sumelor

În funcție de partea în care sunt înregistrate sumele în cont se disting mişcări debitoare şi mişcări creditoare. Periodic, pentru a cunoaşte suma modificărilor intervenite pe o anumită perioadă, mişcările fie debitoare sau creditoare se totalizează obținându-se totalul mişcărilor debitoare şi respectiv creditoare. Dacă la totalul mişcărilor debitoare (*rulaj debitor*) se adaugă existentele inițiale debitoare (*soldul inițial debitor*) se obține *totalul sumelor debitoare* (TSD) şi dacă la totalul miscărilor creditoare (*rulaj creditor*) se adaugă existentele inițiale creditoare (*soldul inițial creditoe*) se se obține *totalul sumelor creditoare* (TSC).

☞ **Soldul contului**

Soldul contului

Înregistrarea distinctă în cele două părți ale contului, pe de o parte creşterile unui element şi pe de altă parte micşorările aceluiaşi element, face posibilă stabilirea în orice moment a situației elementului respectiv. Acest lucru se exprimă cu ajutorul soldului contului. Aceasta se stabileşte prin efectuarea diferenței dintre totalul sumelor debitoare şi al celor creditoare sau invers. Dacă totalul sumelor debitoare este mai mare decât al celor creditoare diferența poartă numele de sold debitor, iar dacă totalul sumelor creditoare este mai mare decât al

sumelor debitoare, diferența reprezintă sold creditor.

Soldul unui cont poate fi stabilit la începutul unei perioade şi atunci se numeşte *sold inițial (SI),* sau la sfârşitul perioadei şi se numeşte *sold final (SF).* Acestea pot fi debitoare sau creditoare.

Indicați modul de determinare al: (vezi pag. 68)
TSD =
TSC =

UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 7
REGULI DE FUNCȚIONARE A CONTURILOR. DUBLA ÎNREGISTRARE ŞI CORESPONDENȚA CONTURILOR

7.1. Reguli de funcționare a contului

Înregistrarea operațiilor cu ajutorul conturilor se face după anumite reguli. Acestea reprezintă modul de debitare şi creditare a conturilor.

Pentru a înțelege regulile de funcționare a conturilor se porneşte de la bilanț, deoarece între bilanț şi conturi există o strânsă legătură în ambele sensuri.

La începutul perioadei de gestiune existentele din activul şi pasivul bilanțului sunt preluate de conturi în vederea urmăririi în continuare a modificărilor intervenite ca urmare a operațiilor economice. La sfârşitul perioadei de gestiune, bilanțul se întocmeşte pe baza datelor din conturi, respectiv soldurile finale ale conturilor se trec în activul şi pasivul bilanțului contabil.

Pe aceste considerente putem face o primă împărțire a conturilor în două categorii: conturi de ***activ*** şi conturi de ***pasiv***. Conturile de activ, reflectă existența şi mişcarea mijloacelor ca elemente patrimoniale de activ. Conturile de pasiv, înregistrează existența şi mişcarea surselor de proveniență a mijloacelor economice, ca elemente patrimoniale de pasiv.

Modul de urmărire a mişcării mijloacelor şi surselor este diferit la conturile de activ şi de pasiv, datorită semnificației diferite a celor două mase patrimoniale. În continuare sunt prezentate regulile de funcționare a conturilor.

☞ **Reguli de funcționare pentru conturile de activ**

Conturile de ACTIV:

-încep să funcționeze prin debitare şi se debitează cu existentele inițiale de active, preluate din bilanțul inițial;

-se mai debitează cu creşterile de active şi cheltuieli, determinate de operațiile economice, consemnate în documentele justificative;

-se creditează cu micşorările de active şi cheltuieli, determinate de operațiile economice, consemnate în documentele justificative;

-pot prezenta numai sold debitor şi reprezintă existentele de active la un moment dat.

☞ **Reguli de funcționare pentru conturile de pasiv**

Conturile de PASIV:

-încep să funcționeze prin creditare şi se creditează cu existentele inițiale de pasive, preluate din bilanțul inițial;

-se mai creditează cu creşterile de pasive şi venituri, determinate de operațiile economice, consemnate în documentele justificative;

-se debitează cu micşorările de pasive şi venituri, determinate de operațiile economice, consemnate în documentele justificative;

-pot prezenta numai sold creditor, care reprezintă existentele de pasive la un moment dat.

Aceste reguli generale se aplică la majoritatea conturilor utilizate în contabilitatea financiară şi de gestiune. Conturile care se supun acestor reguli se numesc ***monofuncționale*** deoarece se supun numai unei singure reguli.

Există conturi care nu se supun rigorilor unei sau alteia din regulile generale. Astfel, ele încep să funcționeze fie prin debitare, fie prin creditare şi pot prezenta fie sold debitor, fie sold creditor. Aceste conturi sunt denumite conturi ***bifuncționale***.

Schematic regulile de funcționare a conturilor se pot prezenta astfel:

D	***Cont de Activ***	C
Sold inițial Creşteri (+) Sold final		Micşorări (-)

D	***Cont de Pasiv***	C
Micşorări (-)		Sold inițial Creşteri (+) Sold final

Luând în considerare elementele contului schemele de mai sus devin:

D	***Cont de Activ***	C
Sold inițial (SI) (1) Creştere 1 (2) Creştere 2 *Rulaj Debitor (RD)* = (1) + (2) *Total Sume Debitoare(TSD)*=SI+RD *Sold Final Debitor(SFD)*=TSD - TSC		(3) Micşorare 1 (4) Micşorare 2 *Rulaj Creditor (RC)*= (3) + (4) *Total Sume Creditoare(TSC)*=RC

D	***Cont de Pasiv***	C
(3) Micşorare 1 (4) Micşorare 2 *Rulaj Debitor (RD)* = (3) + (4)		*Sold inițial (SI)* (1) Creştere 1 (2) Creştere 2 *Rulaj Creditor (RC)*= (1) + (2)

Total Sume Debitoare(TSD)=RD	*Total Sume Creditoare (TSC)* = SI+RC *Sold Final Creditor (SFC)* =TSC - TSD

Pe baza regulilor de funcionare operai în “T-ul “ conturilor de Activ, respectiv de Pasiv indicând elementele contului (vezi pag. 70-71)

7.2. Dubla înregistrare şi corespondența conturilor

Orice operație economică produce o dublă modificare a patrimoniului, fie numai la nivelul uneia dintre masele patrimoniale sau concomitent şi cu aceeaşi sumă în ambele categorii de elemente patrimoniale. Deci, aceste modificări se reflectă în schimbarea concomitentă şi cu aceeaşi sumă a cel puțin două elemente patrimoniale în condițiile menținerii egalității dintre activ şi pasiv.

Dubla înregistrare

Dubla înregistrare constă în înregistrarea simultană şi cu aceeaşi sumă, cu ajutorul conturilor, a creşterilor şi a micşorărilor ce se produc în componența şi structura patrimoniului ca urmare a operațiilor economice.

Dubla înregistrare reprezintă continuarea cu alte mijloace a dublei reprezentări a patrimoniului. Dacă ne referim la existenţa, starea şi mişcarea elementelor patrimoniale, conform principiului dublei reprezentări a patrimoniului în structura sa globală (A = P), se caracterizează conform principiului dublei înregistrări în egalitatea:

DEBIT = CREDIT

Alegerea conturilor în care se înregistrează operaţiile economice este condiţionată de natura operaţiei şi natura modificărilor pe care le produce.

☞ **Corespondenţa conturilor**

Natura operaţiei economice, respectiv conţinutul ei economic, determină o interdependenţă, o legătură reciprocă între conturile în care se efectuează înregistrarea.

Corespondenţa conturilor, reprezintă legătura organică şi logică între contul sau conturile ce se debitează şi între contul sau conturile care se creditează în vederea înregistrării în contabilitate a operaţiilor economice.

Conturile nu pot funcţiona decât în corespondenţă cu unul sau mai multe conturi. Pentru fiecare operaţie economică, în funcţie de natura şi modificările produse se stabilesc distinct conturi corespondente. Conturile între care se stabileşte legătura de reciprocitate se numesc *conturi corespondente*.

Corespondenţa se stabileşte:

- numai între conturile de activ, când se înregistrează operaţii economice care generează modificări in structura activelor;
- numai între conturile de pasiv, când se înregistrează operaţii economice care generează modificări în structura pasivelor;
- între conturile de activ si pasiv, când se înregistrează operaţii economice care generează modificări în volumul activelor şi pasivelor.

Dubla reprezentare conduce la relaţia de echilibru contabil: (vezi pag. 73) =
Dubla înregistrare conduce la relaţia de echilibru , formula contabilă:(vezi pag.73) =

UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 8
ANALIZA CONTABILĂ A OPERAȚIILOR ECONOMICE. FORMULA CONTABILĂ

8.1. Analiza contabilă a operațiilor economice

☞ **Analiza contabilă**

Analiza contabilă prezintă o importanță deosebită pentru contabilitate, întrucât asigură înregistrarea operațiilor economice numai cu ajutorul conturilor care corespund conținutului lor economic.

Analiza contabilă a unei operații economice presupune cercetarea amănunțita a acesteia, pe bază de documente, prin descompunerea ei in elemente componente, în vederea stabilirii modificărilor de natura creşterilor sau micşorărilor ce se produc asupra elementelor patrimoniale reflectate cu ajutorul conturilor corespondente şi a părților acestora, respectiv debit sau credit, în care urmează a se înregistra operația respectivă, concomitent şi cu aceeaşi sumă.

Efectuarea analizei contabile a operațiilor economice în vederea înregistrării lor în conturi presupune parcurgerea următoarelor etape:

☞ **Etapele analizei contabile**

- stabilirea naturii, respectiv a conținutului operației supuse analizei, ce urmează a se înregistra (încasare, plată, aprovizionare cu materiale, consum de materiale, obținere de produse, vânzări de produse etc.);

- determinarea modificărilor pe care le produce operația economică în patrimoniu referitoare la elementul de activ şi de pasiv care se modifică şi sensul modificărilor în cauza (creşteri sau micşorări de activ sau de pasiv);

- determinarea pe baza elementelor patrimoniale modificate a conturilor corespondente în care urmează să se înregistreze operația economică analizată ;

- aplicarea regulilor de funcționare a conturilor în vederea determinării contului care se debitează şi a contului care se creditează şi stabilirea pe această bază a formulei contabile.

☞ **Exemplificare analiză contabilă**

Exemplu: *Se presupune că o unitate patrimonială a cumpărat materii prime de la un furnizor în sumă de 80 lei conform facturii.*

Parcurgând etapele analizei contabile a acestei operații economice rezultă următoarele:

- natura operației economice este aprovizionarea cu materii prime;

- această operație economică determină modificări în ambele mase patrimoniale, în sensul creşterii unui activ adică elementul "Materii prime" concomitent cu creşterea unui pasiv, elementul "Furnizori".

- conturile între care se stabileşte corespondența pa baza acestei operații economice sunt contul de activ "Materii prime", respectiv contul de pasiv "Furnizori".

- în baza regulilor de funcționare a conturilor, contul "Materii prime" fiind de activ şi având de înregistrat o creştere se va debita cu suma de 80 lei, iar contul "Furnizori" fiind de pasiv şi având de înregistrat tot o creştere se va credita cu suma de 80 lei.

8.2. Formula contabilă

☞ **Formula contabilă**

Potrivit particularităților dublei înregistrări, în exemplul de mai sus se stabileşte corespondența între debitul contului "Materii prime" şi creditul contului „Furnizori" care arată interdependența şi corelația reciprocă dintre ele. Cele două conturi se pun față în față şi se unesc prin semnul egalității obținând astfel formula contabilă.

80 lei	"Materii prime"	=	"Furnizori"	80ei

Formula contabilă, reprezintă modalitatea de exprimare grafică a unei operații economice în conturile corespunzătoare, pe baza principiilor dublei înregistrări, sub formă de egalitate valorică a elementelor patrimoniale.

Prin înlocuirea semnului egalității cu litera (T) care reprezintă forma simplificată de reprezentare grafică a contului se constată următoarele:

-contul care se debitează se găseşte în partea stângă a egalității, deoarece debitul apare în partea stângă a contului;

-contul care se creditează se trece în partea dreaptă a egalității, deoarece creditul apare în partea dreaptă a contului.

Formula contabilă are următoarele componente:

-contul corespondent debitor, scris întotdeauna în partea stângă a egalității;

-contul corespondent creditor, scris întotdeauna în partea dreaptă a egalității;

-semnul egal (=), care reprezintă egalitatea valorică dintre sumele înscrise în conturile corespondente;

-sumele înscrise în conturile corespondente.

Preluând exemplul de mai sus unde s-a înregistrat aprovizionarea de

materii prime de la furnizori, prezentăm modalitățile de exprimare a formulei contabile:

a) înscrierea sumelor de fiecare parte a semnului egalității:

80 lei	"Materii prime"	=	"Furnizori"	80 lei

b) înscrierea sumelor numai în partea dreaptă a egalității;

"Materii prime"	=	"Furnizori" 80 lei	80 lei

c) înscrierea sumei o singură dată în partea dreaptă;

"Materii prime"	=	"Furnizori"	80 lei

d) înscrierea sumelor în dreptul fiecărui cont cu precizarea noțiunilor de debit şi credit;

DEBIT	"Materii prime"	80 lei
CREDIT	"Furnizori"	80 lei

☞ **Clasificarea formulelor contbaile**

Formulele contabile se pot clasifica după două criterii:

-după numărul conturile corespondente;

-după scopul pentru care se întocmesc.

a) ***După numărul conturilor corespondente*** din care este formată formula contabilă, aceasta poate fi:

- formulă contabilă simplă;
- formulă contabilă compusă;
- formulă contabilă complexă (dublă).

Formula contabilă simplă este aceea în care corespondența se stabileşte între un singur cont debitor şi un singur cont creditor. Această formulă este specifică operațiilor economice care afectează numai două posturi de bilanț, fie din activ, fie din pasiv sau din ambele părți al bilanțului. Un exemplu de formulă contabilă simplă este cea prezentată mai sus, care cuprinde un singur cont debitor şi un singur cont corespondent creditor.

Formula contabilă compusă este aceea în care corespondența se stabileşte între un singur cont debitor şi mai multe conturi creditoare sau între un singur cont creditor şi mai multe conturi debitoare. Formula contabilă compusă este specifică acelor operații economice care modifică concomitent mai mult de două elemente patrimoniale.

☞ **Exemplu**

Se efectuează plăți prin bancă pentru furnizori 30 lei şi asigurări sociale

50 lei. Din analiza contabilă a operației de mai sus rezultă următoarea formulă contabilă:

%	*=*	*"Conturi curente la bănci"*	*80 lei*
"Furnizori"			*30 lei*
"Asigurări sociale"			*50 lei*

Semnul (%) în cadrul formulei contabile se citeşte „următoarele conturi".

Analizând cu atenție structura formulei contabile compuse vom observa în cazul de mai sus ca aceasta se compune din două formule contabile simple de forma:

"Furnizori"	=	"Conturi curente la bănci"	30 lei

"Asigurări sociale"	=	"Conturi curente la bănci"	50 lei

Formula contabilă compusă se prezintă în două variante:

- formula contabilă compusă, cu un singur cont corespondent debitor şi două sau mai multe conturi corespondente creditoare;

- formula contabilă compusă, cu un singur cont corespondent creditor şi două sau mai multe conturi corespondente debitoare.

Formula contabilă complexă (dublă) este aceea în care corespondența se stabileşte între două sau mai multe conturi care se debitează şi două sau mai multe conturi care se creditează.

În practica contabilă din România formula contabilă complexă (dublă) nu se utilizează, de regulă.

b) ***După scopul pentru care se întocmeşte*** formula contabilă poate fi:

● formula contabilă de înregistrare curentă;

● formula contabilă de stornare.

Formula contabilă de înregistrare curentă, se întocmeşte pe baza unui document contabil de înregistrare a unei operații economice. Aceste formule contabile au cea mai mare frecvență în practica de contabilitate. De regulă, înscrierea sumelor se face în negru, sumele respective se adună atât în debitul cât şi în creditul contului. Sunt anumite cazuri de formule contabile curente, în care sumele respective se adună atât în debitul cât şi în creditul contului. Sunt anumite cazuri de formule contabile curente, în care sumele se înscriu în roşu sau în negru

în chenar, având semnificația unor sume cu semnul (-), ce se scad din sumele înscrise în negru în debitul şi creditul contului. Aceste formule servesc pentru înregistrarea unor operații economice cu caracter special fiind denumite formule contabile de rectificare.

Formula contabilă de stornare, se utilizează pentru corectarea sau anularea unei operații economice înregistrate anterior.În funcție de modul de înscriere a sumei în formulele contabile de stornare, acestea pot fi formule contabile de stornare în negru şi formule contabile de stornare în roşu.

- ***stornarea în negru*****,** constă în anularea unei formule contabile înregistrate anterior greşit, prin înregistrarea ei inversă, întocmindu-se apoi formula contabilă corectă.

- ***stornarea în roşu***, constă în anularea unei formule contabile înregistrate anterior greşit, prin repetarea ei, dar cu suma înscrisă în roşu.

Enumerați etapele analizei contabile. (vezi pag. 74-75)

Componentele formulei contabile. (vezi pag. 75-76)

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

1. **Voinea Cristina Maria, State Violeta**, *Bazele contabilităţii: de la principii la tehnici şi metode*, Ed. Valahia University Press, Târgovişte 2008, pag.131-151

***2. ******Legea Contabilităţii nr. 82/1991*, republicată

3. *** *Ordinul nr 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*

MODUL IV
Modificări ale patrimoniului determinate de înregistrarea contabilă a operațiilor economice

1. **Cuprins**
2. **Obiectiv general**
3. **Obiective operaționale**
4. **Dezvoltarea temei**
5. **Bibliografie selectivă**

Cuprins

- **UI 9. Tipuri de modificări produse de operațiile economice asupra elementelor patrimoniale**


= 3 ore

- **UI 10. Înregistrarea contabilă a principalelor operații economice. Exemplificări**


= 3 ore

- **Obiectiv general: : Aprofundarea cunoştințelor privind regulile de funcționare a conturilor, corespondența conturilor şi întocmirea formulei contabile**

- **Obiective operaționale: Dobândirea capacității de a înregistra în contabilitate principalele operații economice, practic de a le transpune în formula contabilă**

UNITATEA DE ÎNVĂŢARE 9
TIPURI DE MODIFICĂRI PRODUSE DE OPERAŢIILE ECONOMICE ASUPRA ELEMENTELOR PATRIMONIALE

Orice operaţie economică produce o modificare de volum sau structură în masa patrimoniului. Operaţiile economice care au loc în viaţa unei unităţi patrimoniale sunt numeroase şi de o mare diversitate, determinate de caracteristicile şi natura activităţilor şi de specificul mijloacelor sau surselor ce participă la realizarea lor.

Toate operaţiile economice care produc modificările în masa şi structura patrimoniului au loc numai prin prisma şi în cadrul egalităţii permanente dintre activul şi pasivul patrimonial, egalitate care trebuie menţinută obligatoriu.

Analizând caracteristicile operaţiilor economice prin prisma modificărilor determinate în patrimoniu acestea se pot grupa în patru mari categorii după tipul de modificare produsă în patrimoniu, astfel:

☞ a) Operaţii economice care determină modificări patrimoniale numai în ***structura activelor***, în sensul creşterii unui element de activ şi micşorării concomitente şi cu aceeaşi sumă a altui element de activ;

$$\mathbf{A + x - x = P}$$

b) Operaţii economice care determină modificări patrimoniale numai în ***structura pasivelor***, în sensul creşterii unui element de pasiv şi micşorării concomitente şi cu aceeaşi sumă a altui element de pasiv;

$$\mathbf{A = P + x - x}$$

c) Operaţii economice care determină modificări patrimoniale în ***volumul*** activelor şi pasivelor, în sensul creşterii unui element de activ concomitent cu creşterea unui element de pasiv, totalul activului şi pasivului crescând cu suma respectivă, egalitatea patrimonială menţinându-se;

$$\mathbf{A + x = P + x}$$

d) Operaţii economice care determină modificări patrimoniale în ***volumul*** activelor şi pasivelor, în sensul micşorării unui element de activ şi concomitent şi cu aceeaşi sumă micşorarea unui element de pasiv, totalul activului şi pasivului micşorându-se cu suma respectivă, egalitatea patrimonială menţinându-se.

$$\mathbf{A - x = P - x}$$

☞ **Exemplificare**

Pentru exemplificarea celor patru tipuri de modificări prezentate mai sus se porneşte de la următoarea situaţie iniţială privind patrimoniul unei întreprinderi:

Situaţia iniţială a patrimoniului

Active patrimoniale	*Suma*
a_1. Mijloace fixe *a_2. Materii prime* *a_3. Conturi curente la bănci* *a_4. Casa*	*50 lei* *30 lei* *60 lei* *10 lei*
Total	*150 lei*
Pasive patrimoniale	
p_1. Capital social *p_2. Furnizori* *p_3. Credite bancare* *p_4. Creditori*	*60 lei* *40 lei* *30 lei* *20 lei*
Total	*150 lei*

Exemplu 1: *Se ridică din contul curent de la bancă suma de 20 lei care se depune la casierie*. Operaţia economică determină modificări astfel:

-creşte numerarul existent în casieria unităţii patrimoniale cu 20 lei adică a elementului de activ "Casa" care devine 10 + 20= 30 lei;

-se micşorează concomitent şi cu aceeaşi sumă un alt element de activ "Conturi curente la bănci" care devine 60 – 20 = 40 lei.

După această operaţie economică patrimoniul se prezintă astfel:

Situaţia patrimoniului după operaţia 1

Active patrimoniale	Suma
a_1. Mijloace fixe *a_2. Materii prime* *a_3. Conturi curente la bănci (60 – 20)* *a_4. Casa (10+ 20)*	*50 lei* *30 lei* *40 lei* *30 lei*
Total	*150 lei*
Pasive patrimoniale	
p_1. Capital social *p_2. Furnizori* *p_3. Credite bancare* *p_4. Creditori*	*60 lei* *40 lei* *30 lei* *20 lei*
Total	*150 lei*

Comparând situaţia patrimoniului după prima operaţie economică cu cea iniţială, constatăm că s-au produs modificări numai în activul patrimonial, prin creşterea unui element de activ (casa), concomitent cu scăderea altui element de activ (conturi la bănci), fără a influenţa pasivul şi menţinându-se egalitatea

patrimonială.

***Exemplul 2**: Se achită unui furnizor suma de 10 lei dintr-un credit bancar pe termen scurt. Operația economică determină modificări în mărimea şi structura patrimoniului astfel:*

-cresc obligațiile din credite față de bancă cu 10 lei reprezentate de elementul de pasiv "Credite bancare pe termen scurt" care devine 30 + 10 = 40 lei;

-se micşorează concomitent şi cu aceeaşi sumă un alt element de pasiv "Furnizori" care devine 40 – 10 = 30 lei.

După această operație economică patrimoniul inițial devine:

Situația patrimoniului după operația 2

Active patrimoniale	*Suma*
a_1. Mijloace fixe	*50 lei*
a_2. Materii prime	*30 lei*
a_3. Conturi curente la bănci	*60 lei*
a_4. Casa	*10 lei*
Total	*150 lei*
Pasive patrimoniale	
p_1. Capital social	*60 lei*
p_2. Furnizori (40-10)	*30 lei*
p_3. Credite bancare (30+10)	*40 lei*
p_4. Creditori	*20 lei*
Total	*150 lei*

Comparând situația patroimoniului după această operație cu cea inițială, constatăm că s-au produs modificări numai în pasivul patrimonial, prin creşterea şi scăderea concomitentă a două elemente de pasiv fără a influența activul şi menținându-se egalitatea patrimonială.

***Exemplul 3**: Se aprovizionează cu materii prime de la furnizori în valoare de 40 lei conform facturii. Operația economică determină modificări în mărimea şi structura bilanțului astfel:*

-creşte valoarea materiilor prime în stoc cu 40 lei, adică a elementului de activ "Materii prime" care devine 30 + 40 = 70 lei;

-creşte concomitent şi cu aceaşi sumă un element de pasiv "Furnizori" care devine 40 + 40 = 80 lei.

După această operație economică patrimoniul se prezintă astfel:

Situația patrimoniului după operația 3

Active patrimoniale	*Suma*
a_1. *Mijloace fixe* a_2. *Materii prime (30 + 40)* a_3. *Conturi curente la bănci* a_4. *Casa*	*50 lei* *70 lei* *60 lei* *10 lei*
Total	*190 lei*
Pasive patrimoniale	
p_1. *Capital social* p_2. *Furnizori (40 + 40)* p_3. *Credite bancare* p_4. *Creditori*	*60 lei* *80 lei* *30 lei* *20 lei*
Total	*190 lei*

Comparând situația patrimonială după operația 3 cu cea inițială cu, constatăm că operația economică a produs modificări în ambele mase patrimoniale (active şi pasive) prin creşterea unui element de activ, concomitent cu creşterea cu aceeaşi sumă a unui element de pasiv, totalul activelor şi cel al pasivelor crescând cu aceeaşi sumă, menținându-se astfel egalitatea patrimonială.

Exemplul 4: *Din contul curent la bancă se rambursează un credit bancar pe termen scurt în sumă de 20 lei. Operația economică determină modificări în mărimea şi structura patrimoniului astfel:*

-scade disponibilul din contul curent la bancă cu 20 lei, reflectat în elementul de activ "Conturi curente la bănci", care devine 60 – 20 = 40 lei;

-scade concomitent şi cu aceeaşi sumă un element de pasiv "Credite bancare pe termen scurt" care devine 30 - 20 = 10 lei.

După această operație economică patrimoniul este:

Situația patrimoniului după operația 4

Active patrimoniale	*Suma*
a_1. *Mijloace fixe* a_2. *Materii prime* a_3. *Conturi curente la bănci (60 - 20)* a_4. *Casa*	*50 lei* *30 lei* *40 lei* *10 lei*
Total	*130 lei*
Pasive patrimoniale	
p_1. *Capital social* p_2. *Furnizori* p_3. *Credite bancare (30 - 20)* p_4. *Creditori*	*60 lei* *40 lei* *10 lei* *20 lei*
Total	*130 lei*

Comparând situația patrimoniului după operația 4 cu cea inițială, constatăm că operația economică a produs modificări în ambele mase patrimoniale (active şi pasive), prin micşorarea unui element de activ, concomitent cu scăderea cu aceeaşi sumă a unui element de pasiv, totalul activelor şi cel al pasivelori micşorându-se cu aceeaşi sumă, menținându-se astfel egalitatea patrimonială.

După cum rezultă din cele prezentate, indiferent de tipurile de modificări produse asupra activului şi pasivului unității patrimoniale, egalitatea patrimonială se menține permanent. Aceasta întrucât în cazul fiecărei operații economice s-a produs, concomitent şi cu aceeaşi sumă o dublă modificare şi anume:

- *de sens contrar, atunci când au fost influențate elemente din aceeaşi masă patrimonială, modificându-se structura fie a activelor fie a pasivelor; volumul patrimoniului nu este afectat pentru că cele două influențe ale fiecărei operații se anulează reciproc;*
- *sau de acelaşi sens, în cazul în care au fost influențate elemente din ambele mase patrimoniale, ducând la creşterea sau scăderea volumului patrimoniului.*

Pentru a demonstra menținerea permanentă a egalității bilanțiere, toate cele patru tipuri de operații economice exemplificate se vor prezenta într-o singură schemă care va cuprinde situația inițială a patrimoniului şi modificările poduse de cele patru operații economice.

Situația inițială a patrimoniului

Active patrimoniale	***Inițial***	*Op. 1*	*Op. 2*	*Op. 3*	*Op.4*
	Suma	*Suma*	*Suma*	*Suma*	*Suma*
a_1. Mijloace fixe	***50 lei***	*50 lei*	*50 lei*	*50 lei*	*50 lei*
a_2. Materii prime	***30 lei***	*30 lei*	*30 lei*	****70 lei***	*30 lei*
a_3. Conturi curente la bănci	***60 lei***	****40 lei***	*60 lei*	*60 lei*	****40 lei***
a_4. Casa	***10 lei***	****30 lei***	*10 lei*	*10 lei*	*10 lei*
Total	***150 lei***	*150 lei*	*150 lei*	*190 lei*	*130 lei*
Pasive patrimoniale					
p_1. Capital social	***60 lei***	*60 lei*	*60 lei*	*60 lei*	*60 lei*
p_2. Furnizori	***40 lei***	*40 lei*	****30 lei***	****80 lei***	*40 lei*
p_3. Credite bancare	***30 lei***	*30 lei*	****40 lei***	*30 lei*	****10 lei***
p_4. Creditori	***20 lei***	*20 lei*	*20 lei*	*20 lei*	*20 lei*
Total	***150 lei***	*150 lei*	*150 lei*	*190 lei*	*130 lei*

Din această schemă se observă că operațiile 1 şi 2 au produs modificări numai în structura activelor şi pasivelor patrimoniale, respectiv a mijlocelor

economice şi a surselor de finanţare, fără a influenţa totalul patrimoniului în timp ce operaţiile 3 şi 4 au produs modificări atât în structura cât şi asupra totalului activelor şi pasivelor patrimoniale.

Tema de autoevaluare nr. 1

Societatea comercială prezintă următoarea situaţie la începutul lunii decembrie: capital social 6.000 lei; materii prime 800 lei; clienţi 500, furnizori 800 lei; rezerve 500 lei; clădiri 5.000 lei; disponibil în cont la bancă 1.000 lei.

În cursul lunii decembrie societatea efectuează următoarele operaţii economice:

1) achiziţionează materii prime pe credit comercial în valoare de 1.000 lei.

2) înregistrează datorii salariale în sumă de 500 lei.

3) încasează creanţa de la clienţi prin contul de la bancă.

4) prestează o lucrare de reparaţii în valoare de 1.500 lei unei alte societăţi.

5) consumă materii prime în valoare de 1.100 lei.

6) obţine produse finite în valoare de 2.500 lei;

7) înregistrează dobânda încasată aferentă disponibilului existent în contul de la bancă în valoare de 100 lei.

8) ridică numerar de la bancă necesar pentru plata salariilor şi îl depune în casierie.

9) plăteşte salariile din disponibilul existent în casierie.

Să se stabilească modificările produse în patrimoniu de operatiile de mai sus.

Rezolvare (vezi pag. 100)

UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 10
ÎNREGISTRAREA CONTABILĂ A PRINCIPALELOR OPERAȚII ECONOMICE. EXEMPLIFICĂRI

10.1. Exemplificarea înregistrării contabile a operațiilor de capitaluri

☞ **Exemplificare**

Exemplul 1: La constituirea unei societăți comerciale, asociații subscriu un capital social de 5.000 lei.

Analiza și formula contabilă

- operația este de natura creșterii capitalului;

- operația determină creșterea unui post de activ concomitent cu creșterea unui post de pasiv cu aceeași sumă (modificare de volum a patrimoniului în sensul creșterii, de forma A + x = P + x)

-conturile corespondente între care se stabilește corespondența pe baza acestei operații sunt: 456 "Decontări cu asociații privind capitalul", cont bifuncțional, în acest caz de activ (creanță față de asociați), care prin creștere se debitează și 1011 "Capital subscris nevărsat", cont de pasiv care prin creștere se creditează;

-formula contabilă:

456 "Decontări cu asociații privind capitalul"	=	1011 "Capital subscris nevărsat"	5.000 lei

Aplicația nr. 2: Asociații varsă capitalul subscris în bani și în natură astfel: un asociat depune ca aport la capital un mijloc de transport în valoare de 1.500 lei, un alt asociat aduce ca aport terenuri evaluate în valoare de 2.500 lei, iar ceilalți asociați depun aportul la capital la bancă în sumă de 1.000 lei.

Analiza și formula contabilă

- operația este de natura vărsării capitalului subscris;

- operația produce asupra patrimoniului o modificare de structură, de forma A + x + x + x –x = P, determinând creșterea a trei posturi de activ concomitent cu micșorarea unui post de activ;

- conturile între care se stabilește corespondența pe baza acestei operații sunt 2111 "Terenuri", 2133 "Mijloace de transport", 5121 "Conturi la bănci în lei", conturi de activ, care prin creștere se vor debita și 456 "Decontări cu asociații privind capitalul", cont bifuncțional, în acest caz cont de activ, care prin scădere se va credita;

-formula contabilă:

%	=	456 "Decontări cu asociații privind capitalul"	<u>5.000</u> lei
2133 "Mijloace de transport"			1.500lei
2111 "Terenuri"			2.500lei
5121 "Conturi la bănci în lei"			1.000lei

Concomitent: Se constată vărsarea integrală a capitalului subscris de 5.000 lei.

Analiza şi formula contabilă

- operația este de natura constituirii efective a capitalului subscris;
- operația produce o modificare patrimonială de structură a pasivului de forma A = P + x –x determinând creşterea unui post de pasiv concomitent cu micşorarea unui alt post de pasiv cu aceeaşi sumă;
- conturile corespondente între care se stabileşte corespondența pe baza acestei operații sunt 1011 “Capital subscris nevărsat”, cont de pasiv, care prin scădere se debitează şi 1012 “Capital subscris vărsat”, cont de pasiv, care prin creştere se creditează;

-formula contabilă:

1011 “Capital subscris nevărsat”	=	1012 “Capital subscris vărsat”	5.000 lei



Tema de autoevaluare nr. 2

Capitalul social fiind disproporționat față de obiectul de activitate al unei societăți, adunarea generală hotărăşte diminuarea acestuia cu suma de 1.000 lei. Să se înregistreze diminuarea capitalului social i rambursarea acestuia din disponibilul în cont la bancă.

Rezolvare (vezi pag. 102)

10.2. Exemplificarea înregistrării contabile a operaţiilor cu active pe termen lung

☞ **Exemplificare**

Exemplul 1: O societate comercială plăteşte din disponibilul de la bancă de 1.000 lei, suma de 700 lei reprezentând taxe de înmatriculare la constituirea acesteia.

Analiza şi formula contabilă

-operaţia este de natura angajării unor cheltuieli de constituire;

-operaţia produce asupra patrimoniului o modificare de structura a activului de forma: A + x – x = P determinând creşterea unui post de activ, concomitent cu scăderea cu aceeaşi suma a altui post de active;

-conturile între care se stabileşte corespondenţa pe baza acestei operaţii sunt 201 "Cheltuieli de constituire", cont de activ, care prin creştere se debitează şi 5121 "Conturi la bănci în lei ", cont de activ, care prin diminuare se creditează;

-formula contabilă:

201 "Cheltuieli de constituire"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	700 lei

Aplicaţia nr. 2*:* O societate comercială amortizează cheltuielile de constituire de 700 lei pe o perioadă de 5 ani. Se înregistrează amortizarea cheltuielilor de constituire aferentă primului an în sumă de 40 lei.

Analiza şi formula contabilă

- operaţia este de natura recuperării treptate a cheltuielilor de constituire;

- operaţia este modificativă de creştere a patrimoniului de forma: A + x = P + x, determinând creşterea unui post de activ, concomitent cu creşterea cu aceeaşi sumă a unui post de pasiv;

- conturile între care se stabileşte corespondenţa pe baza acestei operaţii sunt 6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor", cont de activ, care prin creştere se debitează şi 2801 "Amortizarea cheltuielilor de constituire", cont de pasiv, care prin creştere se creditează;

-formula contabilă:

6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2801 "Amortizarea cheltuielilor de constituire"	140 lei

Aplicaţia nr. 3*:* La sfârşitul celor cinci ani, societatea înregistrează scoaterea din evidenţă a cheltuielilor de constituire.

Analiza şi formula contabilă

-operaţia este de natura ieşirii din patrimoniu a cheltuielilor de constituire;

-operaţia produce asupra patrimoniului o modificare de volum, de forma: A – x = P – x determinând diminuarea unui post de activ, concomitent cu scăderea cu aceeaşi suma a unui post de pasiv.

- conturile între care se stabileşte corespondenţa pe baza acestei operaţii sunt 201 "Cheltuieli de constituire", cont de activ, care prin diminuare se crediează şi 2801 "Amortizarea cheltuielilor de constituire", cont de pasiv, care prin diminuare se debitează;

-formula contabilă;

2801 “Amortizarea cheltuielilor de constituire”	=	201 “Cheltuieli de constituire	700 lei

După aceste înregistrări, situația în conturi redată în evidența sistematică se prezintă astfel:

D	201 Cheltuieli de constituire	C
	(1) 200	200 (3)
	(RD) 200	200 (RC)
	(TSD) 200	200 (TSC)

D	5121 Conturi la bănci în lei	C
	(Si) 1.000	200 (1)
	(RD) 0	200 (RD)
	(TSD) 1.000	200 (TSC)
	(SFD) 800	

D	2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire	C
	(3)200	40 (anul I) (2)
		40 (anul II)
		40 (anul III)
		40 (anul IV)
		40 (anul V)
	(RC) 200	200 (RC)
	(TSD) 200	200 (TSD)

Tema de autoevaluare nr. 3

O societate comercială achiziționează de la furnizor un calculator PC, la un cost de achiziție fără T.V.A. de 2.400 lei. Plata se va face ulterior achiziției.

Societatea comercială înregistrează amortizarea aferentă calculatorului în primul an de utilizare, știind că durata normală de funcționare s-a stabilit la 3 ani, regimul de amortizare fiind cel liniar.

Societatea comercială înregistrează scoaterea din funcțiune a calculatorului în valoare de 2.400 lei complet amortizat, respectiv după cei trei ani de utilizare.

Rezolvare (vezi pag. 103)

☞ **Exemplificare**

10.3. Exemplificarea înregistrării contabile a operațiilor cu stocuri

***Exemplul 1*:** O societate comercială se aprovizionează cu materii prime de la un furnizor la preț de cumpărare de 1.000 lei, cheltuieli de transport 200 lei.

Analiza şi formula contabilă

-operația este de natura aprovizionării cu materii prime;

-operația determină o modificare de volum în sensul creşterii de forma A + x = P + x, determinând creşterea unui post de activ, concomitent cu creşterea cu aceeaşi suma a unui post de pasiv;

-conturile între care se stabileşte corespondența pe baza acestei operații sunt 301 “Materii prime”, cont de activ, care prin creştere se debiteză şi 401 “Furnizori”, cont de pasiv, care prin creştere se creditează;

-formula contabilă:

301 “Materii prime”	=	401 “Furnizori”	1.200 lei

***Exemplul 2*:** Se înregistrează consumul de materii prime în valoare de 800 lei.

Analiza şi formula contabilă

-operația este de natura consumului de materii prime;

-operația determină o modificare de structură în activul patrimonial de forma A + x – x = P, determinând creşterea unui post de activ şi scăderea cu aceeaşi suma a altui post de activ;

-conturile în care se stabileşte corespondența pe baza acestei operații sunt 601 “Cheltuieli cu materiile prime”, cont de activ , care prin creştere se debitează şi contul 301 “Materii prime”, cont de activ, care prin scădere de creditează;

-formula contabilă:

601 “Cheltuieli cu materiile prime	=	301 “Materii prime”	800 lei

În urma acestor înregistrări situația în conturi redată în evidența sistematică se prezintă astfel:

D	401 Furnizori	C
	1.200 (1)	
	1.200(RC)	
	1.200 (TSC)	
	1.200(SFC)	

D	301 Materii prime	C
(1) 1.200	800 (2)	
RD) 1.200	800 (RC)	
(TSD) 1.200	800 (TSC)	
(SFD) 400		

Exemplul 3: O societate comerciala obține produse finite din procesul de producție la un cost de producție efectiv de 3.000 lei.

Analiza şi formula contabilă

-operația este de natura obținerii de produse finite;

-operația determină o modificare de volum în sensul creşterii, de forma A + x = P + x, determinând creşterea unui post de activ, concomitent cu creşterea cu aceeaşi sumă a unui post de pasiv;

-conturile între care se stabileşte corespondența pe baza acestei operații sunt 345 “Produse finite”, cont de activ, care prin creştere se debitează şi contul 711 “Variația stocurilor”, cont bifuncțional care prin creştere se creditează;

-formula contabilă:

345 “Produse finite”	=	711 “Variația stocurilor”	3.000 lei

Exemplul 4: Din produsele finite obținute se vând 10%, la preț de vânzare de 360 lei, TVA 19%.

Analiza şi formula contabilă

-operația este de natura vânzării de produse finite;

-operația determină o modificare de volum în sensul creşterii de forma: A + x_1 = P + x_2 + x_3, determinând creşterea unui post de activ şi o creştere a două posturi de pasiv cu aceeaşi sumă;

-conturile între care se stabileşte corespondența pe baza acestei operații sunt 4111 “Clienți”, cont de activ, care prin creştere se debitează şi conturile 701 “Venituri din vânzarea produselor finite”, cont de pasiv, care prin creştere se creditează, alături de 4427 “TVA colectată”, cont de pasiv, care prin creştere se creditează;

-formula contabilă:

4111 "Clienți"	=	%	428,4 lei
		701 "Venituri din vânzarea de produse finite"	360 lei
		4427 "TVA colectată"	68,4 lei

Exemplul 5: Urmare a vânzării produselor finite se descarcă gestiunea de produsele finite vândute la costul de producție al acestora de 300 lei (10% x 3.000 lei).

Analiza şi formula contabilă

-operația este de natura destocării producției vândute;

-operația determină o modificare de volum în sensul diminuării de forma: A – x = P –x, determinând micşorarea unui post de activ, concomitent cu micşorarea cu aceeaşi sumă a unui post de pasiv;

- conturile între care se stabileşte corespondența pe baza aceste operații sunt 345 "Produse finite", cont de activ, care prin scădere se creditează şi 711 "Variația stocurilor", cont bifuncțional, care prin scădere se debitează;

- formula contabilă:

711 "Variația stocurilor"	=	345 "Produse finite"	300 lei

În urma acestor înregistrări situația în conturi redată în evidența sistematică se prezintă astfel:

345 Produse finite

D	C
(1) 3.000	300 (3)
(RD) 3.000	300 (RC)
(TSD) 3.000	300 (TSC)
(SFD) 2.700	

4111 Clienți

D	C
(2) 428,4	
(Rd) 428,4	
(TSC) 428,4	
(SFD) 428,4	

10.4. Exemplificarea înregistrării contabile a operațiilor cu terții şi de trezorerie

☞ **Exemplificare**

Exemplul 1: Se ridică de la bancă, pe baza cecului de numerar suma de 2.500 lei care se depune la casieria unității pe baza dispoziției de încasare.

Observație: întrucât operațiunea de ridicare de numerar de la bancă şi depunerea acestuia în casierie are la baza înregistrării în contabilitate două documente justificative distincte, se vor înregistra practic două formule contabile.

Analiza şi formula contabilă

1. -operația este de natura ridicării de numerar de la bancă;

-operația produce modificări în structura activului, de forma: A+ x –x =P, determinând creşterea unui post de activ şi scăderea cu aceeaşi sumă a altui post de activ;

-conturile între care se stabileşte corespondența pe baza acestei operații sunt 581 "Viramente interne", cont de activ, care prin creştere se debitează şi 5121 "Conturi la bănci în lei", cont de activ, care prin micşorare se creditează;

-formula contabilă:

581 "Viramente interne"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	2.500 lei

2.- operația este de natura depunerii numerarului în casierie;

-operația produce modificări în structura activului, de forma: A+ x –x =P, determinând creşterea unui post de activ şi scăderea cu aceeaşi sumă a altui post de activ;

-conturile între care se stabileşte corespondența pe baza acestei operații sunt 5311 „Casa în lei"cont de activ, care prin creştere se debitează şi 581 "Viramente interne", cont de activ, care prin micşorare se creditează;

-formula contabilă:

5311 „Casa în lei"	=	581 "Viramente interne"	2.500 lei



Tema de autoevaluare nr. 4

Se încasează prin bancă de la clienți o creanță în sumă de 5.000 lei.

Rezolvare (Vezi pag. 104)

Exemplul 2: Se primeşte un credit pe termen scurt în sumă de 10.000 lei.

Analiza şi formula contabilă

-operația este de natura încasării unui credit de la bancă;

-operația produce o modificare de volum a patrimoniului în sensul creşterii de forma: A + x = P + x, determinând creşterea unui post de activ, concomitent cu creşterea cu aceeaşi sumă a unui post de pasiv;

-conturile între care se stabileşte corespondența pe baza acestei operații sunt 5121 "Conturi la bănci în lei", cont de activ, care prin creştere se debitează şi 5191 "Credite bancare pe termen scurt", cont de pasiv care prin majorare se creditează;

-formula contabilă:

Debit		Credit	Suma
5121 “Conturi la bănci în lei”	=	5191 “Credite bancare pe termen scurt”	10.000 lei

Exemplul 3*:* Se achită obligații față de furnizori în sumă de 2.000 lei.

Analiza şi formula contabilă

-operația este de natura plății furnizorului;

-operația produce o modificare de volum în sensul diminuării patrimoniului de forma: A – x = P – x, determinând scăderea unui post de activ, concomitent cu scăderea cu aceeaşi sumă a unui post de pasiv;

-conturile între care se stabileşte corespondența pe baza acestei operații sunt 5121 “Conturi la bănci în lei”, cont de activ, care prin scădere se creditează şi 401 “Furnizori”, cont de pasiv, care prin scădere se debitează;

-formula contabilă:

Debit		Credit	Suma
401 “Furnizori”	=	5121 “Conturi la bănci în lei”	2.000 lei

Exemplul 4: O societate comercială se aprovizionează cu materii prime în valoare de 1.000lei, TVA 19 %.

Analiza şi formula contabilă

-operația este de natura aprovizionării cu materii prime;

-operația produce o modificare de volum în sensul creşterii de forma: $A + x_1 + x_2 = P + x_3$, determinând creşterea a doua posturi de activ, concomitent cu creşterea cu aceeaşi sumă a unui post de pasiv;

-conturile între care se stabileşte corespondența sunt 301 “Materii prime” şi 4426 “TVA deductibilă”, conturi de activ care prin creştere se debitează şi 401 “Furnizori”, cont de pasiv, care prin creştere se creditează;

- formula contabilă:

Debit		Credit	Suma
%	=	401 “Furnizori”	1.190 lei
301 “Materii prime”			1.000 lei
4426 “TVA deductibilă”			190 lei

Exemplul 5 : Se livrează unui client semifabricate în valoare de 2.000 lei, TVA 19%.

Analiza si formula contabilă

-operația este de natura vânzării de semifabricate;

-operația produce o modificare de volum în sensul creşterii patrimoniului de forma: A + x = P + x + x, determinând creşterea unui post de activ, concomitent cu creşterea cu aceeaşi suma a doua posturi de pasiv;

-conturile între care se stabileşte corespondența sunt 4111 “Clienți”, cont de activ care prin creştere se debitează şi 702 “Venituri din vânzarea semifabricatelor”, respectiv 4427 “TVA colectata”, conturi de pasiv, care prin creştere se creditează;

-formula contabilă :

Debit		Credit	Sumă
4111	=	%	2.380 lei
"Clienți"		702 "Venituri din vânzarea semifabricatelor"	2.000lei
		4427 "TVA colectată"	380 lei

Tema de autoevaluare nr. 5

Se înregistrează salariile datorate personalului pe luna curentă conform statelor de salarii în suma de 10.000 lei. La o dată ulterioară se plăteşte restul de plată în sumă de 4.972 lei din casierie.

Rezolvare (Vezi pag. 104)

☞ Exemplificare

10.5. Exemplificarea înregistrării contabile a operațiilor privind cheltuielile, veniturile şi rezultatele

Exemplul 1: Se înregistrează consumul de materiale consumabile în luna curentă în valoare de 2.000lei, stocul inițial fiind de 5.000 lei.

Analiza şi formula contabilă

-operația este de natura consumului de materiale consumabile;

-operația produce o modificare de structură de forma: A + x - x = P, determinând creşterea unui post de activ şi micşorarea cu aceeaşi suma a altui post de activ;

-conturile între care se stabileşte corespondenţa pe baza acestei operaţii sunt 602 "Cheltuieli cu materiale consumabile", cont de activ, care prin creştere se va debita şi 302 "Materiale consumabile", cont de activ, care prin scădere se creditează;

-formula contabilă:

602 "Cheltuieli cu materialele consumabile"	=	302 "Materiale consumabile"	2.000 lei

Exemplul 2: Se înregistrează consumul de energie electrică la un cost de 500 lei, TVA 19%.

Analiza şi formula contabilă

-operaţia este de natura înregistrării consumului de energie;

-operaţia produce o modificare de volum a patrimoniului în sensul creşterii de forma: A + x +x = P + x determinând creşterea a două posturi de activ concomitent cu creşterea cu aceeaşi sumă a unui post de pasiv;

-conturile între care se stabileşte corespondenţa pe baza acestei operaţii sunt 605 "Cheltuieli cu energia şi apa", cont de activ, care prin creştere se debitează şi 4426 "TVA deductibilă", cont de activ care prin creştere se debitează şi 401 "Furnizori", cont de pasiv care prin creştere se creditează .

-formula contabilă:

%		401	<u>595 lei</u>
605	=	"Furnizori"	500 lei
"Cheltuieli cu energia şi apa"			
4426			95lei
"TVA deductibilă"			

Exemplul 3: Se înregistrează reţinerea pe extrasul de cont de către bancă a comisiului bancar pentru administrarea contului curent al societăţii în sumă de 8 lei.

Analiza şi formula contabilă

-operaţia este de natura plăţii unui serviciu;

-operaţia produce o modificare de structură a activului patrimonial de forma A + x – x = P determinând creşterea, respectiv scăderea concomitentă, cu aceeaşi sumă a două posturi de activ.

-conturile între care se stabileşte corespondenţa pe baza acestor operaţii sunt 627 "Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate", cont de activ, care prin creştere se debitează şi 5121 "Conturi la bănci în lei", cont de activ, care prin scădere se creditează;

-formula contabilă:

627 "Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	8 lei

Exemplul 4: Se prestează unui client un serviciu de publicitate facturat la un preţ de vânzare de 6.000 lei, TVA 19%.

Analiza şi formula contabilă

-operaţia este de natura vânzării de servicii;

-operația produce o modificare de volum în sensul creşterii patrimoniului de forma A + x = P + x+ x determinând creşterea unui post de activ, concomitent cu creşterea, cu aceeaşi sumă, a două posturi de pasiv.

-conturile între care se stabileşte corespondența pe baza acestei operații sunt 4111 "Clienți", cont de activ, care prin creştere se debitează, contul 704 "Venituri din lucrări executate şi servicii prestate" şi a contului 4427 "TVA colectată", cont de pasiv, care prin creştere se creditează.

-formula contabilă:

4111 "Clienți"	=	%	<u>7.140 lei</u>
		704 "Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"	6.000 lei
		4427 "TVA colectată"	1.140 lei

Exemplul 5: Se încasează dobânda aferentă disponibilităților în cont curent plătită de bancă în sumă de 20 lei.

Analiza şi formula contabilă

-operația este de natura încasării unui venit financiar;

-operația produce o modificare de volum în sensul creşterii patrimoniului de forma A + x = P + x, determinând creşterea unui post de activ, concomitent cu creşterea cu aceeaşi sumă a unui post de pasiv;

-conturile între care se stabileşte corespondența pe baza acestei operații sunt 5121 "Conturi la bănci în lei", cont de activ, care prin creştere se debitează şi 766 "Venituri din dobânzi", cont de pasiv, care prin creştere se creditează.

-formula contabilă:

5121 "Conturi la bănci în lei"	=	766 "Venituri din dobânzi"	20 lei

Exemplul 6: La sfârşitul perioadei de gestiune se decontează cheltuielile înregistrate în cursul perioadei asupra rezultatului exercițiului, respectiv se închid conturile de cheltuieli, preluându-le soldul în debitul contul 121 „Profit şi pierdere".

Analiza şi formula contabilă

-operația este de natura determinării rezultatelor financiare;

-având în vedere că influența cheltuielilor asupra rezultatului exercițiului este negativă (în sensul creşterii pierderii) operația produce o modificare de structură a activului patrimonial A – x + x = P, determinând micşorarea unor elemente de activ (cheltuielile), concomitent cu creşterea cu aceeaşi sumă a altui element de activ, pierderea exercițiului financiar.

-conturile între care se stabileşte corespondența pe baza acestei operații sunt 602 "Cheltuieli cu materiale consumabile", 605 "Cheltuieli cu energia şi apa", 627"Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate" conturi de active care prin diminaure se creditează şi 121 "Profit şi pierdere", cont bifuncțional, cu funcție în acest caz de activ (pierdere, diminuare de surse), care prin creştere se debitează.

-formula contabilă:

121 "Profit şi pierdere"	=	%	2.508 lei
		602 "Cheltuieli cu materiale consumabile"	2.000 lei
		605 "Cheltuieli cu energia şi apa"	500 lei
		627 "Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate"	8 lei

***Exemplul** 7*: Se închid veniturile prin încorporarea lor în rezultate, preluându-se soldul lor creditor în contul 121 „Profit şi pierdere".

Analiza şi formula contabilă

-operaţia este de natura determinării rezultatelor financiare;

-având în vedere că influenţa veniturilor asupra rezultatului exerciţiului este pozitivă, în sensul creşterii profitului, operaţia produce o modificare în stuctura pasivelor de forma: A = P + x – x – x, determinând creşterea unui post de pasiv, profitul exerciţiului financiar, concomitent cu micşorarea a două posturi de pasiv, cu aceeaşi sumă;

-conturile între care se stabileşte corespondenţa pe baza acestei operaţii sunt 121 "Profit şi pierdere", cont bifuncţional, în acest caz este de pasiv (sursă de finanţare) care prin creştere se creditează, pe de o parte şi 704 "Venituri din lucrări executate şi servicii prestate" şi 766 "Venituri din dobânzi"conturi de pasiv, care prin micşorare se debitează;

-formula contabilă:

%	=	121	6.020 lei
704 "Venituri din lucrări executate şi servicii prestate"		"Profit şi pierdere"	6.000 lei
766 "Venituri din dobânzi"			20 lei

Rezolvare Tema de autoevaluare nr. 1

Modificările produse de aceste operaţii asupra patrimoniului se prezintă astfel:

1) operaţia economică determină următoarea modificare:

-creşte stocul de materii prime reflectat de elementul bilanţier "Materii prime", element de activ, cu 1.000 lei;

-creşte datoria faţă de furnizori, reprezentată de elementul "Furnizori", element de pasiv, cu 1.000 lei.

Modificarea este de tipul: A + x = P + x

2) operaţia economică determină următoarea modificare:

-creşte datoria faţă de salariaţi reprezentată de elementul bilanţier "Datorii salariale", element de pasiv, cu 500 lei;

-cresc cheltuielile cu salariile, reprezentată prin elementul "Cheltuieli cu salariile", element de activ, cu 500 lei.

Modificarea este de tipul: A + x = P + x

3) operația economică determină următoarea modificare:

-scad creanțele față de clienți reflectat de elementul bilanțier "Clienți", element de activ, cu 500 lei;

-cresc disponibilitățile existente la bancă, reprezentat prin elementul "Conturi la bănci în lei", element de activ, cu 500lei.

Modificarea este de tipul: A – x + x = P

4) operația economică determină următoarea modificare:

-cresc creanțele față de clienți reflectate de elementul bilanțier "Clienți", element de activ, cu 1.500 lei;

-cresc veniturile din lucrări executate şi servicii prestate reprezentate de elementul "Venituri din lucrări executate şi servicii prestate", element de pasiv, cu 1.500 lei.

Modificarea este de tipul: A + x = P + x

5) operația economică determină următoarea modificare:

-scade stocul de materii prime reflectat de elementul bilanțier "Materii prime", element de activ, cu 1.100 lei;

-cresc cheltuielile unității cu materiile prime, reprezentate de elementul "Cheltuieli cu materii prime", element de activ, cu 1.100 lei.

Modificarea este de tipul: A – x + x = P

6) operația economică determină următoarea modificare:

-creşte stocul de produse finite reflectat de elementul bilanțier "Produse finite", element de activ, cu 2.500 lei;

-cresc veniturile unității din produse obținute, reprezentate de elementul "Variația stocurilor", element de pasiv, cu 2.500 lei.

Modificarea este de tipul: A + x = P + x

7) operația economică determină următoarea modificare:

-cresc disponibilitățile la bancă reprezentate de elementul bilanțier "Conturi la bănci", element de activ, cu 100 lei;

-cresc veniturile din dobânzi, reprezentate prin elementul "Venituri din dobânzi", element de pasiv, cu 100 lei.

Modificarea este de tipul: A + x = P + x

8) operația economică determină următoarea modificare:

-scade numerarul de la bancă reflectat de elementul bilanțier “Conturi la bănci în lei”, element de activ, cu 500 lei;

-creşte numerarul în casierie, reprezentat de elementul “Casa”, element de activ, cu 500 lei.

Modificarea este de tipul: A - x + x = P

9) operația economică determină următoarea modificare:

-scade datoria față de salariați reflectată de elementul bilanțier “Datorii salariale”, element de pasiv, cu 500 lei;

-scade numerarul din casierie, reprezentat de elementul “Casa”, element de activ, cu 500 lei.

Modificarea este de tipul: A - x = P - x

Rezolvare Tema de autoevaluare nr. 2

Analiza şi formula contabilă

- operația este de natura diminuării efective a capitalului social;

- operația produce o modificare patrimonială de structură a pasivului de forma A = P + x –x determinând creşterea unui element de pasiv şi micşorarea unui alt element de pasiv cu aceeaşi sumă;

- conturile corespondente între care se stabileşte corespondența pe baza acestei operații sunt 456 “Decontări cu asociații privind capitalul”, cont bifuncțional, care în acest caz funcționează ca un cont de pasiv (datorie față de asociați), care prin creştere se creditează şi 1012 “Capital subscris vărsat”, cont de pasiv, care prin diminuare se debitează;

-formula contabilă:

1012 “Capital subscris vărsat”	=	456 “Decontări cu asociații privind capitalul”	1.000 lei

Analiza şi formula contabilă

- operația este de natura rambursării capitalului social;

- operația produce o modificare patrimonială de volum de forma A - x = P- x determinând diminuarea unui post de pasiv concomitent cu micşorarea unui post de activ cu aceeaşi sumă;

-conturile corespondente între care se stabileşte corespondența pe baza acestei operații sunt 456 “Decontări cu asociații privind capitalul”, cont bifuncțional, în acest caz cont de pasiv (datorie față de asociați), care prin diminuare se debitează şi 5121 “Conturi la bănci în lei”, cont de activ, care prin diminuare se creditează;

-formula contabilă:

456 “Decontări cu asociații privind capitalul”	=	5121 “Conturi la bănci în lei”	1.000 lei

Rezolvare Tema de autoevaluare nr. 3

Analiza şi formula contabilă

-operaţia este de natura achiziţionării unui activ imobilizat corporal;

-operaţia produce asupra patrimoniului o modificare de volum în sensul creşterii, de forma: A + x = P + x, determinând creşterea unui post de activ, concomitent cu creşterea cu aceeaşi sumă a unui post de pasiv;

-conturile între care se stabileşte corespondenţa pe baza acestei operaţii sunt 214 "Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale", cont de activ, care prin creştere se debitează şi 404 "Furnizori de imobilizări", cont de pasiv care prin creştere se creditează;

-formula contabilă:

214 "Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale"	=	404 "Furnizori de imobilizări"	2.400 lei

Analiza şi formula contabilă

-operaţia este de natura deprecierii ireversibile a activului imobilizat corporal;

-operaţia determină o modificare de volum de forma: A + x = P + x, determinând creşterea unui post de activ, concomitent cu creşterea cu aceeaşi sumă a unui post de pasiv;

-conturile între care se stabileşte corespondenţa pe baza acestei operaţii 6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor", cont de activ care prin creştere se debitează şi 2814 "Amortizarea altor imobilizări corporale", cont de pasiv, care prin creştere se creditează;

Amortizarea anuală aferentă televizorului color se calculează după formula:

$$Aa = \frac{V_i}{T} = \frac{2.400}{3} = 800\ lei$$

unde: A_a = amortizarea anuală
V_i = valoarea imobilizării
T = durata normală de funcţionare

-formula contabilă:

6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2814 "Amortizarea altor imobilizări corporale"	800 lei

Analiza şi formula contabilă

-operaţia este de natura ieşirii din patrimoniu a imobilizărilor corporale;

-operaţia produce o modificare patrimonială de volum în sensul diminuării, de forma A – x = P – x , determinând scăderea unui post de activ, concomitent cu scăderea cu aceeaşi sumă a unui post de pasiv;

-conturile între care se stabileşte corespondenţa pe baza acestei operaţii sunt 214 "Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale", cont de activ , care prin micşorare se creditează şi 2814 "Amortizarea altor imobilizări corporale", cont de pasiv , care prin micşorare se debitează;

-formula contabilă:

2814 "Amortizarea altor imobilizări corporale"	=	214 "Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale"	2.400 lei

Rezolvare Tema de autoevaluare nr. 4

Analiza şi formula contabilă

-operația este de natura încasării în contul la bancă în lei a unei creanțe;

-operația determină o modificare în structura activului de forma: A + x –x = P, determinând creşterea unui post de activ şi scăderea cu aceeaşi sumă a altui post de activ;

-conturile între care se stabileşte corespondența pe baza acestei operații sunt 5121 "Conturi la bănci în lei", cont de activ, care prin creştere se debitează şi 4111 "Clienți", cont de activ care prin micşorare se creditează;

-formula contabilă:

5121 "Conturi la bănci în lei"	=	4111 "Clienți"	5.000 lei

Rezolvare Tema de autoevaluare nr. 5

Analiza şi formula contabilă

-operația este de natura înregistrării obligațiilor societății comerciale fața de personal pentru munca prestată;

-operația produce o modificare de volum în sensul creşterii patrimoniului de forma A + x = P + x, determinând creşterea unui post de activ, concomitent cu creşterea cu aceeaşi suma a unui post de pasiv;

-conturile între care se stabileşte corespondența sunt 641 "Cheltuieli cu remunerațiile personalului ", cont de activ, care prin creştere se debitează şi 421 "Personal – salarii datorate", cont de pasiv, care prin creştere se creditează;

-formula contabilă:

641 "Cheltuieli cu remunerațiile personalului"	=	421 "Personal salarii datorate"	10.000 lei

Analiza şi formula contabilă

-operația este de natura plății din casierie a salariilor;

-operația produce modificări în volumul bilanțului în sensul diminuării de forma A – x = P – x, determinând micşorarea unui post de activ, concomitent cu micşorarea cu aceeaşi sumă a unui post de pasiv;

-conturile între care se stabileşte corespondența sunt 5311 "Casa în lei", cont de activ, care prin scădere se creditează şi 421 "Personal – salarii datorate", cont de pasiv care prin scădere se debitează;

-formula contabilă:

421 "Personal salarii datorii"	=	5311 "Casa în lei"	4.972 lei

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

1. Mariana Demean, *Bazele contabilității,* Ed. Transversal, Târgovişte 2008, pag. 132-260

2. Voinea Cristina Maria, State Violeta, *Bazele contabilității: de la principii la tehnici şi metode*, Ed. Valahia University Press, Târgovişte 2008, pag. 155-181

***3.* ******Legea Contabilității nr. 82/1991*, republicată

4. *** *Ordinul nr 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*

MODUL V
Balanța de verificare

1. **Cuprins**
2. **Obiectiv general**
3. **Obiective operaționale**
4. **Dezvoltarea temei**
5. **Bibliografie selectivă**

Cuprins

- **UI 11. Definiția, caracteristicile şi clasificarea balanțelor de verificare**



= 3 ore

- **UI 12. Întocmirea balantei de verificare. Exemplificare**



= 3 ore

- **Obiectiv general: : Dobândirea de cunoştințe privind balanța de verificare.**

- **Obiective operaționale: Însuşirea metodologiei de întocmire balanței de verificare.**

UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 11
DEFINIȚIA, CARACTERISTICILE ŞI CLASIFICAREA BALANȚELOR DE VERIFICARE

11.1. Noțiunea şi conținutul balanței de verificare

☞ ***Balanța de verificare*** denumită şi balanța conturilor este un procedeu specific al metodei contabilității care asigură verificarea exactității înregistrării operațiilor economice în conturi, legătura dintre conturile sintetice şi analitice, centralizarea datelor contabilității curente şi legătura dintre conturile sintetice şi bilanț.

Balanța de verificare este un document contabil ce se prezintă sub forma unui tabel în care se înscriu datele valorice preluate din conturi, servind la întocmirea bilanțului contabil.

Cu ajutorul balanței de verificare se verifică corelațiile dintre egalitățile generate de dubla înregistrare a operațiilor patrimoniale în contabilitate, respectiv concordanța dintre totalul înregistrărilor din registrul jurnal şi totalul rulajelor debitoare şi totalul rulajelor creditoare din balanță, precum şi concordanța dintre totalul soldurilor finale debitoare şi creditoare din balanță. Egalitățile structurale şi globale proprii dublei înregistrări şi corespondenței conturilor obținute în cadrul balanței de verificare exprimă un echilibru permanent între aceste date. Balanța de verificare se întocmeşte atât pentru conturile sintetice cât şi pentru conturile analitice. Cu ajutorul balanței de verificare analitice se verifică concordanța dintre conturile sintetice şi conturile lor analitice.

Balanța de verificare conține toate conturile folosite de o unitate patrimonială, fiecare cont fiind înscris cu soldul inițial aferent perioadei curente, totalul sumelor şi soldul final de la sfârşitul perioadei curente, totalul sumelor şi soldul final la sfârşitul lunii pentru care se încheie balanța respectivă.

11.2. Clasificarea balanțelor de verificare

Balanțele de verificare se pot clasifica după mai multe criterii: după natura conturilor pentru care se întocmesc; după numărul de egalități pe care le cuprind după conținutul şi forma grafică de prezentare etc.

După *natura conturilor* pentru care se întocmesc, balanțele de verificare pot fi: balanțe de verificare ale conturilor sintetice denumite şi balanțe generale şi balanțe de verificare ale conturilor analitice denumite şi balanțe auxiliare.

Balanțele de verificare ale conturilor sintetice, denumite şi ***balanțe generale***, se întocmesc pe baza datelor preluate din conturile sintetice şi cuprind toate conturile sintetice folosite în contabilitatea curentă a unei unități patrimoniale într-o anumită perioadă de gestiune.

Balanțele de verificare ale conturilor analitice*,* denumite şi ***balanțele auxiliare***, se întocmesc înaintea elaborării balanței conturilor sintetice, pe baza datelor preluate din conturile analitice. Aceste balanțe se întocmesc pentru fiecare cont sintetic desfăşurat pe conturile analitice şi au drept scop verificarea exactității înregistrărilor din conturile sintetice şi cele analitice prin concordanța care trebuie să existe cu privire la soldurile inițiale, rulaje, sume totale şi solduri finale.

La rândul lor, balanțele de verificare analitice, se clasifică după felul soldului pe care îl reprezintă conturile pentru care se întocmesc la sfârşitul perioadei. Astfel, se întocmesc:

-balanțe de verificare analitice pentru conturi monofuncționale, care se clasifică, la rândul lor, după numărul etaloanelor de evidență utilizate, în: balanțe de verificare analitice pentru conturi cu un singur etalon de evidență (bănesc) şi balanțe de verificare analitice pentru conturi cu două etaloane de evidență;

-balanțe de verificare pentru conturi bifuncționale

Numărul balanțelor de verificare ale conturilor analitice depinde de numărul conturilor care au fost desfăşurate pe conturi analitice.

După *numărul de egalități* pe care le cuprind balanțele de verificare pot fi:
- balanțe de verificare cu o serie de egalități;
- balanțe de verificare cu două serii de egalități;
- balanțe de verificare cu patru serii de egalități etc.

Balanța de verificare cu o serie de egalități

Se întocmeşte grafic sub formă tabelară şi se prezintă în două variante: balanță a sumelor şi balanță a soldurilor. Cuprinde numai o singură serie de egalități:

Totalul sumelor debitoare (∑ TSD) = ***Totalul sumelor creditoare (∑ TSC)***

sau:

Totalul soldurilor finale debitoare (∑ SFD) = ***Totalul soldurilor finale creditoare (∑SFC)***

☞ ***Balanța de verificare cu două serii de egalități***

Este denumită şi balanța sumelor şi a soldurilor, rezultând din combinarea balanței sumelor cu balanța soldurilor. Cuprinde patru coloane, două pentru totalul sumelor debitoare şi creditoare şi două coloane pentru soldurilor finale, debitoare şi creditoare. Egalitățile acestei balanțe sunt:

Totalul sumelor debitoare ***(∑ TSD)*** = ***Totalul sumelor creditoare*** ***(∑ TSC)*** ***(1)***

Totalul soldurilor finale debitoare (∑ SFD) = ***Totalul soldurilor finale creditoare (∑SFC)*** ***(2)***

☞ ***Balanța de verificare cu trei serii de egalități***

Din punct de vedere grafic se prezintă fie sub formă tabelară cu şase coloane, din care două coloane pentru solduri inițiale, debitoare şi creditoare, două pentru rulaje, debitoare şi creditoare şi două pentru solduri finale, creditoare şi debitoare, ce permite stabilirea a trei serii de egalități, fie sub forma unui tablou matricial care conține aceleaşi egalități. Balanța de verificare cu trei serii de egalități este concepută pentru a spori volumul informațiilor oferite de balanțele de verificare cu o serie sau două de egalități. Egalitățile acestei balanțe sunt:

Totalul soldurilor inițiale debitoare (∑ SID) = T***otalul soldurilor inițiale creditoare (∑ SIC)*** ***(1)***

Totalul rulajelor debitoare (∑ RD) = ***Totalul rulajelor creditoare (∑ RD)*** ***(2)***

Totalul soldurilor finale debitoare (∑ SFD) = ***Totalul soldurilor finale creditoare(∑ SFC)*** ***(3)***

Deşi, balanța de verificare cu trei serii de egalități prezintă unele avantaje față de balanța de verificare cu două serii de egalități, ea prezintă unele neajunsuri, deoarece nu reflectă natura operațiilor efectuate. Aceste neajunsuri pot fi înlăturate prin folosirea balanței de verificare cu trei egalități în forma şah, ce permite redarea corespondenței conturilor în care s-au înregistrat operațiile economice.

Balanța de verificare cu patru serii de egalități

Din punct de vedere grafic se prezintă sub formă tabelară cu opt coloane, din care două pentru sumele din lunile precedente debitoare şi creditoare, două pentru rulajele lunii curente debitoare şi creditoare, două pentru solduri finale debitoare şi creditoare şi două pentru solduri finale debitoare şi creditoare, ce permite stabilirea a patru serii de egalități. De aceea, acest tip de balanță poartă denumirea de balanță de rulaje lunare cu sume precedente. Egalitățile acestei balanțe sunt:

Totalul sumelor debitoare din balanța (perioada) precedentă ($\sum$ TSDp)	=	***Totalul sumelor creditoare din balanța (perioada) precedentă ($\sum$ TSCp)***	***(1)***
Totalul rulajelor debitoare ale lunii curente ($\sum$ RD)	=	***Totalul rulajelor creditoare ale lunii curente ($\sum$ RC)***	***(2)***
Totalul sumelor debitoare la data întocmirii bilanțului ($\sum$ TSDF)	=	***Totalul sumelor creditoare la data întocmirii bilanțului ($\sum$ TSDF)***	***(3)***
Totalul soldurilor finale debitoare ($\sum$ SFD)	=	***Totalul soldurilor finale creditoare ($\sum$ SFC)***	***(4)***

Balanța de verificare cu patru serii de egalități, în cazul lunii ianuarie, cuprinde soldurile inițiale debitoare şi creditoare, iar egalitatea se stabileşte între aceste totaluri ale soldurilor inițiale debitoare şi creditoare. Balanțele de verificare cu patru serii de egalități pentru celelalte luni ale anului, cuprind în primele două coloane date privind totalul sumelor precedente debitoare şi creditoare. Neajunsurile balanței de verificare cu patru serii de egalități pot fi înlăturate prin întocmirea unei balanțe de verificare cu cinci serii de egalități.

Câte tipuri de balanțe se pot întocmi (Vezi pag. 107-110)

UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 12
ÎNTOCMIREA BALANȚEI DE VERIFICARE. EXEMPLIFICARE

12.1. Reguli de întocmire a balanței de verificare

Reguli

Balanțele de verificare se întocmesc lunar ori de câte ori este necesar pentru verificarea exactității înregistrărilor operațiilor economice.

Întocmirea unei balanțe de verificare presupune efectuarea următoarelor lucrări:

1. Se procedează la transpunerea operațiilor din jurnal în conturi pentru perioada de gestiune aferentă;

2. Se totalizează sumele din debitul și creditul conturilor deschise în cartea-mare și se determină soldul acestora;

3. Se transpun datele din conturile deschise în cartea-mare, în formularul balanței de verificare;

Etapele întocmirii balanței de verificare:

Etape

I. Se înregistrează operațiile economice în ordine cronologică în registrul jurnal.

II. Se întocmește cartea mare: se procedează la transpunerea operațiilor din jurnal în conturi, respectiv în registrul cartea-mare, după care se totalizează sumele din debitul și creditul conturilor deschise în cartea-mare determinându-se soldul acestora. Soldurile finale se stabilesc folosind relațiile:

$$Sfd = Sid + Rd - Rc$$

$$Sfc = Sic + Rc - Rd$$

unde: S_{rd} = sold final debitor;
S_{rc} = sold final creditor;
S_{id} = sold inițial debitor;
S_{ic} = sold inițial creditor;
R_d = rulaj debitor;
R_c = rulaj creditor.

Utilizând balanța cu patru serii de egalități, soldul final se poate determina și prin diferența dintre totalul sumelor debitoare și totalul sumelor creditoare.

III. Se întocmește balanța de verificare

Pe baza soldurilor finale din balanța de verificare se întocmesc situațiile financiare anuale, respectiv bilanțul și contul de profit și pierdere

12.2. Exemplificarea modului de întocmire a balanței de verificare

☞ **Exemplificare**

Pentru exemplificarea modului de întocmire a balanței de verificare se porneşte de la o situație inițială prezentată într-un bilanț inițial care urmează să fie modificată prin operațiile economice dintr-o lună, înregistrate în ordine cronologică şi sistematică. Toate aceste modificări vor fi reflectate în balanța de verificare.

Bilanț inițial

lei

Denumire indicator	Valoare
Imobilizări necorporale	0
Imobilizări corporale	10.000
-utilaje	10.000
Imobilizări financiare	0
ACTIV IMOBILIZAT – TOTAL	**10.000**
Stocuri	1.500
-materii prime	1.000
-produse finite	500
Creanțe	1.500
-clienți	1.500
Disponibilități	1.500
- disponibil în cont	1.000
- casa	500
ACTIV CIRCULANT – TOTAL	**4.500**
Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mică de un an:	**2.000**
-credite bancare pe termen scurt	1.000
-furnizori	1.000
ACTIVE CIRCULANTE NETE , RESPECTIV DATORII CURENTE NETE	**2.500 (4.500-2.000)**
TOTAL ACTIV MINUS DATORII CURENTE	**12.500**
Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an	0
CAPITAL ŞI REZERVE:	**12.500**
-Capital social	12.000
- Profit şi pierdere	500

În cursul lunii au avut loc următoarele operații economice:

1. Se consumă materii prime, conform bonului de consum de materiale în valoare de 500 lei.

2. Se plătesc furnizorii în valoare de 300 lei din casă;

3. Se cumpără materii prime de la un furnizor, neplătitor de TVA, la cost de achiziție de 800 lei;

4. Se plătesc furnizori în valoare de 700 lei şi se rambursează credite bancare pe termen scurt în valoare de 200 din conturi la bănci în lei.

5. Se ridică de la bancă 100 lei pentru efectuarea unor plăți curente prin

casierie.

6. Se acordă un avans spre decontare în valoare de 50 lei unui merceolog;

7. Se încasează creanțe prin bancă în valoare de 1.400 lei de la clienți;

8. Se ridică de la bancă 900 lei şi se depune la casieria unității patrimoniale pentru plata avansului chenzinal;

9. Se achită avansul chenzinal în valoare de 900 lei;

10. Se achiziționează ambalaje de la furnizori la cost de achiziție de 600 lei (furnizor neplătitor de TVA).

11. Se înregistrează produse finite obținute din producția proprie la cost de producție de 500 lei.

12. Se vând produsele obținute finite la preț de vânzare 600 lei; societatea este neplătitoare de TVA

13. Se închid conturile de cheltuieli.

14. Se închid conturile de venituri.

REGISTRUL JURNAL

Nr. op. ec.	Explicația	Conturile corespondente			Sume	
					D	C
0			2		3	4
1	....	601 "Cheltuieli cu materii prime"	=	301 "Materii prime"	500	500
2		401 "Furnizori"	=	5311 "Casa"	300	300
3		301 "Materii prime"	=	401 "Furnizori"	800	800
4.1		5191 "Credite banc .pe termen scurt"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	200	200
4.2		401 "Furnizori"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	700	700
5		5311 "Casa în lei"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	100	100
6		542 "Avansuri de trezorerie"	=	5311 "Casa în lei"	50	50
7		5121 "Conturi la bănci în lei"	=	4111 "Clienți"	1.400	1.400

8		5311 “Casa în lei”	=	5121 “Conturi la bănci în lei”	900	900
9		425 “Avansuri acordate personal.”	=	5311 “Casa în lei”	900	900
10		381 “Ambalaje”	=	401 “Furnizori”	600	600
11		345 “Produse finite”	=	711 “Variația stocurilor”	500	500
12		411 “Clienți”	=	701 “Venituri din vânz. prod. Finite”	600	600
		711 “Variația stocurilor”	=	345 “Produse finite”	500	500
13		121 “Profit şi pierdere”	=	601 “Cheltuieli cu materii prime”	500	500
14		701 “Venituri din vânzarea produselor finite”	=	121 “Profit şi pierdere”	600	600
		TOTAL			9.150	9.150

Carte mare, respectiv situația în conturi se prezintă astfel:

D 2131	C
(SI) 10.000	
(RD) 0	
(TSD) 10.000	
(SFD) 10.000	

D 301	C
(SI) 1.000	500 (1)
(3) 800	
(RD) 800	500 (RC)
(TSD) 1.800	500 (TSC)
(SFD) 1.300	

D 345	C
(SI) 500	500 (12)
(11) 500	
(RD) 500	500 (RC)
(TSD) 1.000	500 (TSC)
(SFD) 500	

D 4111	C
(SI) 1.500	1.400 (7)
(3) 600	
(RD) 600	1.400 (RC)
(TSD) 2.100	1.400 (TSC)
(SFD) 700	

D 5121	C
(SI) 1.000	700 (4.1)
(7) 1.400	200 (4.2)

D 5311	C
(SI) 500	300 (2)
(5) 100	50 (6)

D	C
	100 (5)
	900 (8)
(RD) 1.400	1.900 (RC)
(TSD) 2.400	1.900 (TSC)
(SFD) 500	

D	C
(8) 900	900 (9)
(RD) 1.000	1.250 (RC)
(TSD) 1.500	1.250 (TSC)
(SFD) 250	

D	1012	C
		12. 000 (SI)
		0 (RC)
		12.000 (TSC)
		12.000 (SFC)

D	401	C
(2) 300		1.000 (SI)
(4) 700		800 (3)
		600 (10)
(RD) 1.000		1.400 (RC)
(TSD) 1.000		2.400 (TSC)
		1.400 (SFC)

D	5191	C
(4) 200		1.000 (SI)
(RD) 200		0 (RC)
(TSD) 200		1. 000 (TSC)
		800 (SFC)

D	601	C
(1) 500		500 (13)
(RD) 500		500 (RC)
(TSD) 500		500 (TSC)

D	542	C
(6) 50		
(RD) 50		
(TSD) 50		
(SFD) 50		

D	425	C
(9) 900		
(RD) 900		
(TSD) 900		
(SFD) 900		

D	381	C
(10) 600		
(RD) 600		
(TSD) 600		
(SFD) 600		

D	711	C
(12) 500		500 (11)
(RD) 500		500 (RC)
(TSD) 500		500 (TSC)

D	701	C
(14) 600		600 (12)
(RD) 600		600 (RC)
(TSD) 600		600 (TSC)

D	121	C
		500 (SI)
(13) 500		600 (14)
(RD) 500		600 (RC)
(TSD) 500		1.100 (TSC)
		600 (SFC)

În continuare se întocmeşte balanţa de verificare cu patru serii de egalităţi.

Balanța de verificare
încheiată la 31.12.200N

Simb. cont	Denumirea conturilor	Solduri inițiale		Rulajul perioadei		Total sume		Solduri finale	
		Debitoare Sd	**Creditoare Sc**	**Debitor Rd**	**Creditor Rc**	**Debitoare Tsd**	**Creditoare Tsc**	**Debitoare Sfd**	**Creditoare Sfc**
1012	Capital social	-	12.000	-	-	-	12.000	-	12.000
121	Profit şi pierdere	-	500	500	600	500	1.100	-	600
2131	Echipament tehnologic	10.000	-	-	-	10.000	-	10.000	-
301	Materii prime	1.000	-	800	500	1.800	500	1.300	-
345	Produse finite	500	-	500	500	1.000	500	500	-
381	Ambalaje	-	-	600	-	600	-	600	-
401	Furnizori	-	1.000	1.000	1.400	1.000	2.400	-	1.400
411	Clienți	1.500	-	600	1.400	2.100	1.400	700	-
425	Avansuri acordate personal.	-	-	900	-	900	-	900	-
5121	Conturi la bănci în lei	1.000	-	1.400	1.900	2.400	1.900	500	-
5191	Credite banc. pe termen scurt	-	1.000	200	-	200	1.000	-	800
5311	Casa în lei	500	-	1.000	1.250	1.500	1.250	250	-
542	Avansuri de trezorerie	-	-	50	-	50	-	50	-
600	Cheltuieli cu materii prime	-	-	500	500	500	500	0	-
701	Venituri din vânz. prod. fin.	-	-	600	600	600	600	-	-
711	Venituri din prod. stocată	-	-	500	500	500	500	-	-
	TOTAL	14.500	14.500	9.150	9.150	23.650.	23.650	14.800	14.800

12.3. Identificarea erorilor de înregistrare cu ajutorul balanței de verificare

Balanțele de verificare îndeplinesc funcția de control şi identificare a erorilor de înregistrare prin intermediul egalităților care trebuie să existe între totalurile diferitelor coloane, precum şi prin intermediul corelațiilor ce se stabilesc cu ajutorul lor. Neasigurarea unei egalități sau a unei corelații se datoreşte existenței unei erori.

Cu ajutorul balanței de verificare se pot descoperii o serie de erori: erori de întocmire a balanței de verificare, erori de închidere a conturilor pentru stabilirea soldurilor finale, erori de înregistrare în cartea mare şi erori în stabilirea sumelor din formulele contabile compuse.

Erorile de întocmire a balanței de verificare se produc cu ocazia adunării coloanelor sau a transcrierii sumelor din registrul cartea mare în formularul de balanță (ca urmare a inversării cifrelor, a omiterii unor cifre care fac parte din suma respectivă sau a adăugării unor cifre la suma respectivă, a preluării altei sume dintr-un rând sau coloană alăturată etc.) etc. identificarea erorilor de calcul se face prin repetarea calculelor, iar a celor transcrise prin punctare, adică prin confruntarea tuturor sumelor transcrise din registrul cartea mare în formularul de balanță de verificare.

Erorile de închidere a conturilor pentru stabilirea soldurilor finale se datorează calculelor greşite efectuate cu ocazia adunării sumelor debitoare sau creditoare din conturi, ori cu ocazia stabilirii soldurilor finale ale acestora. Identificarea lor se face prin repetarea calculelor din cadrul fiecărui cont în parte.

Erori de înregistrare în cartea mare se datorează reportării greşite a sumelor din jurnal în cartea mare sau de la o pagină la alta a registrului cartea mare, ca de exemplu: omiterea reportării în cartea mare a sumei unui cont din articolele contabile întocmite în jurnal, reportarea de două ori a aceleaşi sume din jurnalul cartea mare, înregistrarea în cartea mare a altei sume decât cea din jurnal, fie datorită inversării cifrelor, fie datorită omiterii unor cifre din sumele respective, fie datorită reportării altei sume decât cea în cauză etc, reportarea sumei care trebuie trecută în debitul unui cont din cartea mare, în credit, şi invers, reportarea greşită a totalului de pe o filă din cartea mare, adică prin confruntarea sumelor transcrise din jurnal în cartea mare sau a reportărilor de la o pagină la alta a registrului cartea mare.

Erorile în stabilirea sumelor din formulele contabile compuse se datorează adunării greşite a sumelor în aceste formule contabile. Identificarea unor astfel de erori se asigură prin refacerea calculelor la formulele contabile compuse şi prin punctarea unor astfel de înregistrări cu documentele care au stat la baza lor.

Din cele de mai sus se observă că posibilitatea de descoperire a erorilor cu ajutorul balanței de verificare sintetice, prin intermediul egalităților dintre coloane sunt foarte limitate, deoarece cu ajutorul lor se pot descoperii numai erorile care se bazează pe inegalități, nu şi cele care denaturează însuşi sensul înregistrărilor contabile.

Din categoria erorilor care nu pot fi descoperite cu ajutorul balanțelor de verificare sintetice, fac parte următoarele: omisiunea de înregistrare a operațiilor, erori de compensație, erori de imputație şi erori de înregistrare în registrul jurnal.

Omisiunile de înregistrări constau în faptul că operația economică nu a fost înregistrată de loc, nici în contul debitor şi nici în contul creditor. Identificarea unor astfel de erori este posibilă fie în urmas verificării documentelor prin punctare pentru a se vedea dacă acestea au fost înregistrate în totalitate, fie în urma descoperirii unor documente care nu poartă pe ele mențiunea de înregistrare, fie ca urmare a reclamațiilor primite de la corespondenți în legătură cu operațiile respective.

Erorile de compensație se datorează reportării greşite a sumelor din documentele justificative în jurnal sau din jurnal în cartea mare, în sensul că sa trecut o sumă în plus într-o parte a unui cont sau a mai multor conturi şi altă sumă în minus, egală cu aceea trecută în plus, în aceeaşi parte a unuia sau mai multor conturi, astfel încât pe total cele două categorii de erori se compensează. Identificarea acestor erori este posibilă datorită apariției de solduri finale nefireşti în unele conturi, cu ajutorul balanțelor de verificare analitice sau în urma reclamațiilor primite de la terți.

Erori de imputație se datorează repetării unei sume exacte ca mărime din jurnal în cartea mare, atât în debit, cât şi în credit, însă nu în conturile la care trebuie să fie trecută, ci în alte conturi, care nu corespund conținutului economic al operației respective. Identificarea acestor erori se face ca în cazul precedent.

Erori de înregistrare în registrul jurnal se pot datora stabilirii greşite a conturilor corespondente, înregistrării unei operații de două ori, atât în debit cât şi în credit, inversării formulei contabile sau întocmirii unei formule contabile crecte, dar cu altă sumă mai mare sau mai mică, atât la debit cât şi la credit. Şi identificarea

acestor erori se face în cazul erorilor de compensaţie.

Singura balanţă de verificare cu ajutorul căreia se pot descoperii aceste erori care nu influenţează egalităţile este balanţa şah, şi aceasta întrucât ea redă pe lângă cele trei serii de egalităţi şi corespondenţa conturilor. Astfel, balanţa şah oferă posibilitatea identificării corespondenţelor eronate de conturi, a erorilor de compensaţie şi a celor de imputaţie.

Ce erori pot fi depistate cu ajutorul balanţei de verificare (Vezi pag. 117-119)

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

1. Mariana Demean, *Bazele contabilităţii,* Ed. Transversal, Târgovişte 2008, pag. 271-285

2. Voinea Cristina Maria, State Violeta, *Bazele contabilităţii: de la principii la tehnici şi metode*, Ed. Valahia University Press, Târgovişte 2008, pag. 182-200

3. ****Legea Contabilităţii nr. 82/1991*, republicată

4. **** Ordinul nr 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*